

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Praktická aplikace DPH ve výrobní obchodní korporaci
Practical Application of VAT in the Production Business Corporation

Student: Zuzana Poročnavá

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2016

Zadání bakalářské práce

Student: **Zuzana Porochnavá**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: **Praktická aplikace DPH ve výrobní obchodní korporaci**
Practical Application of VAT in the Production Business Corporation
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Základní principy DPH
 3. Specifika aplikace DPH ve výrobní obchodní korporaci
 4. Praktická aplikace DPH v obchodní korporaci HEKU a.s.
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

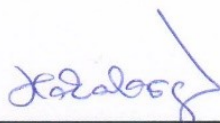
PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2015*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 695 s. ISBN 978-80-7263-938-0.
SCHENK, Alan, THURONYI, Victor and Wei CUI. *Value Added Tax. A Comparative Approach*. 2nd ed. New York: Cambridge University Press, 2015. 544 s. ISBN 978-1-107-61762-9.
ŠIROKÝ, Jan a Regína STRÍLKOVÁ. *Trend, Development, Role and Importance of VAT in the EU*. Brno: CERM, 2015. 110 s. ISBN 978-80-7204-908-0.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

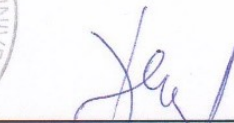
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 06.05.2016



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1 - 10 dané mi k dispozici jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 6. 5. 2016

Porochnavá
Zuzana Porochnavá

Obsah

1	Úvod	5
2	Základní principy DPH	6
2.1	Definice daně	6
2.2	Začlenění DPH do daňového systému v České republice	6
2.3	Podstata daně z přidané hodnoty	7
2.4	Výhody a nevýhody daně z přidané hodnoty	8
2.5	Sazby daně	9
2.6	Základní pojmy	10
2.7	Základ daně a výpočet daně	13
2.8	Zdaňovací období a daňové přiznání	15
2.9	Povinná elektronická forma podání	16
2.10	Evidence DPH	16
2.11	Harmonizace DPH v rámci EU	17
2.12	Dodání zboží do jiného členského státu EU	18
2.13	Vývoz zboží do třetích zemí	20
2.14	Souhrnné hlášení	22
2.15	Intrastat	22
3	Specifika aplikace DPH ve výrobní obchodní korporaci	23
3.1	Výrobní obchodní korporace	23
3.2	Režim přenesení daňové povinnosti	24
3.2.1	Podstata režimu přenesení daňové povinnosti	24
3.2.2	Aktuálnost problému uplatňování přenesení daňové povinnosti	24
3.2.3	Zavedení a uplatňování v České republice	26
3.2.4	Řešení uplatnění RPDP při sporných plněních	28
3.2.5	Zálohové platby	28

3.2.6	Oprava základu daně a jiné specifické případy u RPDP	30
3.3	Kontrolní hlášení	32
3.3.1	Účel kontrolního hlášení	32
3.3.2	Základní informace o kontrolním hlášení	34
3.3.3	Struktura kontrolního hlášení.....	35
3.3.4	Některá specifika u kontrolního hlášení	36
3.3.5	Způsoby elektronického podávání	37
3.3.6	Řádné, opravné a následné kontrolní hlášení.....	38
3.3.7	Výzva správce daně a lhůty pro doručení výzvy	38
3.3.8	Sankce při porušení povinností.....	39
4	Praktická aplikace DPH v obchodní korporaci HEKU a. s.	41
4.1	Základní informace o Heku, a. s.	41
4.2	Evidence DPH	42
4.3	Aplikace režimu přenesení daňové povinnosti	42
4.4	Dodání zboží do jiného členského státu EU	45
4.5	Pořízení zboží z jiného členského státu EU.....	47
4.6	Reklamace materiálu	47
4.7	Doporučené postupy	49
4.7.1	Nákup a prodej zboží v ČR i v EU	49
4.7.2	Doporučené postupy v účetním softwaru	50
4.7.3	Doporučení při podávání kontrolního hlášení	51
5	Závěr	52
	Seznam použité literatury	53
	Seznam zkratk.....	58
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Problematika daně z přidané hodnoty je již po několik let aktuálním tématem, kterým se zabývají zákonodárci stejně jako odborná a často i laická veřejnost. Právní úprava týkající se DPH se poměrně často mění a nejinak tomu bylo i v posledních dvou letech. Toto spolu se širokým praktickým využitím bylo důvodem, proč jsem se rozhodla zabývat se DPH v této bakalářské práci.

Cílem bakalářské práce je specifikovat a analyzovat principy DPH, které jsou uplatňovány ve výrobních obchodních korporacích, a následně je prakticky aplikovat ve vybrané obchodní korporaci. Cílem práce je rovněž obchodní korporaci poskytnout doporučení při řešení této problematiky. Dalším cílem je na základě platné legislativy stručně vymezit základní pojmy a principy týkající se daně z přidané hodnoty. Tato práce může sloužit jako pracovní pomůcka pro začínající účetní, které nastoupily na juniorské pozice v těchto typech korporací.

Po úvodu následuje druhá část, která se zabývá začleněním daně z přidané hodnoty mezi daně české daňové soustavy, základními principy DPH a výhodami a nevýhodami této daně. Je zde také rozebráno dodání zboží do zemí Evropské unie a vývoz zboží do třetích zemí.

Třetí část detailně specifikuje některé principy aplikované ve výrobních obchodních korporacích a to především režim přenesení daňové povinnosti (tzv. reverse charge) a kontrolní hlášení. Přenesená daňová povinnost je v poslední době v České republice i Evropské unii často diskutovaným tématem. V současné době vystupuje Česká republika v Evropské unii jako zastánce tohoto daňového režimu. V této kapitole je stručně rozebráno, proč byla přenesená daňová povinnost zavedena a jaký by měla mít vliv na příjmy státního rozpočtu. Dále je zde pomocí metod analýzy, syntézy a dedukce vysvětlen princip přenesení daňové povinnosti a jeho aplikace. Kontrolní hlášení je v české legislativě novinkou od roku 2016. Je zde stručně definováno, co je jeho podstatou a jaký praktický dopad bude mít na plátce daně, a to pomocí podobných metod jako u přenesení daňové povinnosti.

Ve čtvrté části je představena vybraná konkrétní obchodní korporace Heku, a. s. Jsou na ni aplikovány teoretické principy definované v předchozích částech, a to ve zdaňovacím období leden 2016. Dále se tato kapitola zaměřuje především na stanovení základu daně, výpočet daně a sestavení daňového přiznání, kontrolního a souhrnného hlášení. Obsahuje také upozornění na problematické oblasti aplikace zákona o DPH a návrhy na jejich předcházení a řešení.

Při zpracování bakalářské práce byly použity metody analýzy, syntézy, abstrakce, dedukce a popisu.

2 Základní principy DPH

V této kapitole je stručně definována podstata DPH a její výhody a nevýhody. Zabývá se také základními pojmy týkající se DPH, evidencí pro účely DPH, daňovým přiznáním, harmonizací DPH v rámci EU, dodáním zboží do jiných členských států a vývozem zboží do třetích zemí.

2.1 Definice daně

Daň je definována, jak uvádí Kubátová (2015, s. 15), jako „povinná, nevratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu.“ V legislativě České republiky není zakotvena všeobecná definice daní.¹ Daně napomáhají státu získat potřebné prostředky pro jeho fungování, pro vykonávání fiskální politiky² a zajišťování potřeb občanů.

2.2 Začlenění DPH do daňového systému v České republice

Daň z přidané hodnoty je v České republice upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

DPH patří mezi všeobecné nepřímé daně. Nepřímé daně na rozdíl od přímých daní nejsou adresné a nepřihlížejí k majetkové a příjmové situaci poplatníka. Jsou zahrnuty v ceně zboží, služby, převodu nebo pronájmu. Pro zdanění je většinou podstatný moment nákupu nebo spotřeby daného statku.

Všeobecné (univerzální) nepřímé daně se uvalují na velkou skupinu zboží a služeb a jsou většinou definovány jako ad valorem³. Naproti tomu selektivní daně (akcízy) se uvalují pouze na vybrané statky. (Široký, 2015)

¹ Jediným právním předpisem, který daň vymezuje je daňový řád (v § 2) a to pouze pro účely tohoto zákona, přičemž zde není definována podstata tohoto pojmu. (Široký, 2015)

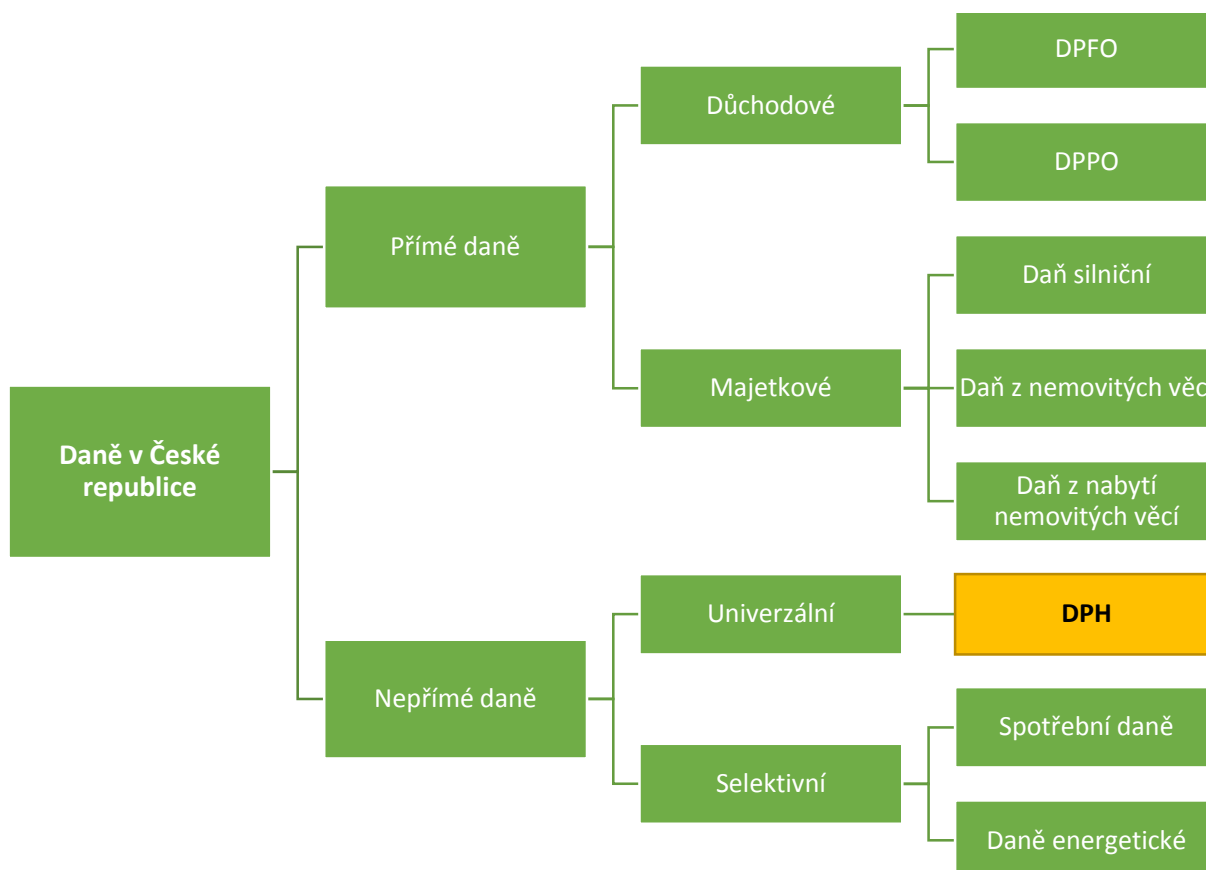
² Fiskální politika v sobě zahrnuje rozpočtovou politiku (zajišťuje finanční stránku chodu státu) i zásahy státu do ekonomiky prostřednictvím ovlivňování makroekonomických veličin.

³ Ad valorem – k hodnotě. Takto stanovená daň se vypočítává z ceny (hodnoty) základu daně a je většinou stanovena procentem. Druhým druhem jsou daně jednotkové, které vycházejí z množství jednotek základu daně.

Daň z přidané hodnoty představuje významný zdroj příjmů pro státní rozpočet. Například v roce 2012 činil příjem z DPH 199,71 mld. Kč z celkového příjmu státního rozpočtu 1.051,39 mld. Kč, tedy přibližně 19 %. V roce 2013 byla z DPH vybrána částka 219,96 mld. Kč. To činilo přibližně 20 % z celkového příjmu státního rozpočtu, který byl 1.091,86 mld. Kč. (MFČR, 2014)

Na obrázku 2.1 je zobrazeno začlenění DPH v rámci daňové soustavy České republiky.

Obr 2.1 Daňová soustava ČR k 1. 1. 2016



Zdroj: Široký (2015, předsádka), vlastní zpracování

2.3 Podstata daně z přidané hodnoty

Podstatou daně z přidané hodnoty je to, že plátce zdaňuje pouze přidanou hodnotu. Přidanou hodnotou se rozumí hodnota, o kterou plátce svým výkonem zvýšil celkovou hodnotu výrobku, je to tedy rozdíl mezi původní hodnotou výrobku, který pro plátce představuje vstup nebo také polotovár a mezi celkovou hodnotou výrobku po výkonu plátce.

Daň z přidané hodnoty není duplicitní, není tedy uvalována vícekrát na stejnou hodnotu, ale na každém stupni nebo fázi výroby pouze na hodnotu, která ještě nebyla zdaněna. Výpočet daně v praxi probíhá jako rozdíl mezi sumou daně na výstupu a sumou daně na vstupu. Daň na

vstupu představuje především celková hodnota daně na dodavatelských fakturách (popř. výdajových pokladních dokladech), daň na výstupu činí celková hodnota daně za poskytnuté výrobky nebo služby čili na vystavených fakturách (popř. příjmových pokladních dokladech). (Široký, 2015)

2.4 Výhody a nevýhody daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty má kladné i záporné stránky, z nichž některé krátce zmíníme. Nejprve se zaměříme na její nesporné výhody.

1. **Neutralita** – díky principu, který je u DPH uplatňován, neovlivňuje rozhodování spotřebitelů ani dodavatelů a odběratelů (pokud pomineme vliv ve smyslu obchodování s plátcem a neplátcem DPH a tím možný/nemožný nárok na odpočet). V ceně spotřebitelského zboží nebo služeb se DPH u všech produktů promítne stejně, konečný podíl daně odpovídá zákonem dané sazbě. Výrobci zdaňují pouze svou přidanou hodnotu, výběr jejich vstupů proto neovlivní počet předchozích zpracování.
2. **Účinnost zdanění služeb** – U DPH není nutné rozlišovat, zda se jedná o výrobní nebo konečnou spotřebu.⁴ Díky tomu mohou být služby zahrnuty do předmětu daně a zvýšit daňový příjem do státního (resp. veřejného) rozpočtu. Problém nastává pouze u služeb, u kterých je obtížné stanovit přidanou hodnotu, např. u finančních, pojišťovacích a zdravotních služeb nebo u výchovy a vzdělání.
3. **Podpora zahraničního obchodu** – DPH je vybírána pouze z hodnoty, která je vytvářena v dané zemi. Dovezené zboží je zdaňováno stejně jako tuzemské a není zdaňován vývoz. To zajišťuje rovné podmínky pro tuzemské a zahraniční zboží.
4. **Transparentnost** – DPH je vysoce transparentní, zdaňuje zboží i služby a každý plátec odvádí jen část daně ze své přidané hodnoty. Daň na vstupu, kterou si uplatňuje jeden plátec, musí odpovídat dani na výstupu plátce druhého.⁵ Kvalitní systém DPH napomáhá snížení daňových úniků. (Široký, 2015)

K nevýhodám daně z přidané hodnoty patří administrativní náročnost a to pro správce daně i pro plátce a poměrně komplikovaná právní úprava. Daň je poměrně obtížná při zavádění. Nepříznivou skutečností je také její přímý vliv na cenovou hladinu. (Široký, 2015)

⁴ Jinak je tomu u spotřebních daní, které jsou vybírány jednorázově, většinou u výrobce.

⁵ Jak poukazuje Široký (2015), nesmí se jednat o nelegální obchod.

2.5 Sazby daně

Princip neutrality, který je zmíněn výše, není možné uplatňovat absolutně. Pokud by tomu tak bylo, musela by být na všechno zboží a služby uvalována jednotná sazba daně platná pro všechny subjekty. V praxi je ovšem princip neutrality narušován existencí několika faktorů, jedná se o osvobozené zboží a služby, které jsou takto vyňaty, a není z nich DPH odváděno, dále je zaváděno větší množství sazeb a v některých zemích také nulová sazba.⁶ I samotná definice plátce DPH - stanovení minimálního obrátu, od kterého se osoba povinná k dani plátcem stává – neutralitu narušuje. (Šíroký, 2015)

Členské státy EU mají povinnost zavést základní sazbu v minimální výši 15 %. Kromě toho mohou zavést další národní sazby.

V České republice, stejně jako ve většině jiných zemí, kde je DPH začleněna do daňového systému, je zavedeno několik sazeb daně. Od zavedení DPH 1. ledna 1993 byly uplatňovány 2 sazby – základní a snížená. Jejich výše se v průběhu let měnila. V roce 2014 činila základní sazba 21 % a snížená sazba 15 %. Od 1. ledna 2015 byla zavedena druhá snížená sazba ve výši 10 %. V roce 2016, stejně jako v roce 2015, jsou v platnosti všechny tři výše zmíněné sazby.

Jak je vidět z tabulky 2.1 základní sazba daně z přidané hodnoty se uplatňuje u nejširšího spektra výrobků a služeb.

Tab 2.1 Přehled sazeb daně platných k 1. 1. 2016

Druh sazby	Výše sazby	Použití sazby
základní	21 %	pokud zákon o DPH nestanoví jinak,
1. snížená	15 %	příloha č. 2, 3, 4, teplo a chlad
2. snížená	10 %	příloha č. 3a

Zdroj: Zákon o DPH, vlastní zpracování

První snížená sazba je uplatňována na služby uvedené v příloze č. 2, na zboží uvedené v příloze č. 3, teplo a chlad a při dovozu uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností, které jsou uvedené v příloze č. 4. První sníženou sazbu lze také použít v případech upravených v § 48 a v § 49 týkajících se stavby pro bydlení a stavby pro sociální bydlení.

⁶ Nulová sazba, znamená, že na výrobek nebo službu není uvalována daň. Plátce DPH při prodeji nepřiznává (daň na výstupu), ale sám si může uplatnit nárok na odpočet daně, kterou zaplatil na vstupu. (Schenk, 2015). U osvobození není daň uvalována na výstupu, ani ji nelze odpočítat na vstupu (Šíroký, 2015).

Druhá snížená sazba se uplatňuje na zboží uvedeno v příloze 3a. Jedná se například o vybranou kojeneckou výživu, některé mlýnské výrobky, slad, očkovací látky, léky nebo tištěné a obrázkové dětské knihy a hudebniny, u kterých reklama nepřesahuje 50 % plochy.

Aby bylo možné uplatnit některou ze snížených sazeb, je nutné zboží a služby správně zařadit - zboží dle příslušného kódu nomenklatury celního sazebníku a služby dle klasifikace produkce CZ-CPA Českého statistického úřadu. Zároveň musí zboží nebo služba odpovídat popisu v příloze zákona o DPH. V tabulce 2.2 jsou uvedeny příklady služeb a zboží, které podléhají 15% sazbě.

Tab 2.2 Některé služby a zboží podléhající první snížené sazbě

Některé služby uvedené v příloze č. 2:	Některé zboží uvedené v příloze č. 3:
<ul style="list-style-type: none"> - úprava a rozvod vody, - sběr a přeprava komunálního odpadu, - pozemní, vodní a letecká hromadná doprava cestujících, - ubytovací služby, - úklid domácností, - vstup do kulturních zařízení, - služby posiloven a fitcenter, - pohřební služby - stravovací služby (od 1. 5. 2016) aj. 	<ul style="list-style-type: none"> - potraviny vč. nápojů, - krmiva pro zvířata, semena a rostliny, - knihy, brožury, letáky apod., u kterých reklama nepřesahuje 50 % plochy a které nepodléhají 2. snížené sazbě, - zdravotnické prostředky, - vyjmenované zboží k zmírnění následků nemoci pro potřebu nemocných, - dětské sedačky, - palivové dřevo aj.

Zdroj: Zákon o DPH, vlastní zpracování

Při dodání, pořízení nebo dovozu zboží, pokud by toto zboží podléhalo různým sazbám daně, se vždy uplatní nejvyšší sazba. (Finanční správa, 2015b)

2.6 Základní pojmy

V této části jsou definovány základní pojmy související s DPH, jako je předmět daně, osoba povinná k dani, plátce DPH a identifikovaná osoba.

a) Předmět daně

Zákon o DPH definuje předmět daně v § 2 odst. 1 jako:

- a) dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku⁷,

⁷ Tuzemskem se rozumí území České republiky.

- b) pořízení zboží z jiného členského státu⁸ za úplaty uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
- c) pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplaty osobou nepovinnou k dani,
- d) dovoz zboží⁹ s místem plnění v tuzemsku.

Všechna plnění, která jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozena, jsou zároveň zdanitelným plněním.

b) Osoba povinná k dani

Fyzická i právnická osoba, která soustavně uskutečňuje ekonomické činnosti,¹⁰ se stává osobou povinnou k dani. Zahrnují se zde i právnické osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, ale ekonomické činnosti vykonávají.

c) Plátce DPH

Obecně lze plátce definovat jako osobu, která má povinnost daň vyměřit, vybrat a odvést správci daně. Může, ale nemusí, být zároveň poplatníkem. Poplatníkem je osoba, jejíž příjem nebo majetek daň postihuje. V případě DPH tedy plátce není zároveň poplatníkem. Poplatníkem je konečný spotřebitel, který celou daň uhradí při nákupu zboží v rámci prodejní ceny. Naproti tomu daň je v naprosté většině případů odváděna správci daně po částech plátců daně, kteří se podíleli na jednotlivých stupních výroby.

Plátcem DPH se osoba povinná k dani stává dobrovolně nebo povinně ze zákona.

Povinně se plátcem dle § 6 odst. 1 zákona o DPH stává osoba povinná k dani, která má sídlo v České republice a jejíž obrát¹¹ za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích měsíců přesáhne 1 000 000 Kč. Pro osobu povinnou k dani, která se ještě nestala plátcem, toto ustanovení zákona v praxi znamená, že na konci každého měsíce musí zkontrolovat svůj obrát, zda tuto podmínku nepřekročila. Pokud by byl obrát 1 000 000 Kč překročen, stává se plátcem k prvnímu dni měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém stanovený obrát překročila. Dále v § 94 zákona o DPH je stanoveno, že do 15 dnů po skončení měsíce, ve kterém byl obrát překročen, musí osoba povinná k dani podat přihlášku k registraci k místně příslušnému správci daně.

⁸ Jiný členský stát je území členského státu Evropské unie mimo území České republiky.

⁹ Dovozem zboží je myšleno zboží přivezené z třetích zemí, tedy z území mimo Evropskou unii.

¹⁰ Pojem ekonomická činnost je pro účely DPH definován v § 5 odst. 2 zákona o DPH.

¹¹ Pojem obrát je pro účely DPH definován v § 4a zákona o DPH.

Pro ilustraci lze uvést příklad. Osoba povinná k dani dosáhne k 31. květnu 2016 obrát 1 000 001 Kč (ať už za 12 předcházejících měsíců nebo méně, např. jen samotný měsíc květen) a stává se plátcem DPH od 1. července 2016. Přihlášku k registraci podává k 15. červnu 2016.

Povinně se plátcem stává také osoba povinná k dani v některých specifických případech. Například je povinen zaregistrovat se jako plátcem daně společník společnosti¹², pokud jeden z jeho společníků je plátcem DPH nebo pokud se jím v průběhu trvání společnosti stane.

Dobrovolně se osoba povinná k dani, která bude uskutečňovat nebo uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet s místem plnění v ČR, stává plátcem ze svého rozhodnutí. Toto rozhodnutí je oznámeno finančnímu úřadu a plátcem se stává následující den po dni doručení tohoto rozhodnutí.

d) Identifikovaná osoba

Identifikovanou osobou¹³ se mohou stát 2 druhy subjektů – osoba povinná k dani, která je zároveň neplátcem a právnická osoba nepovinná k dani.

Úplnou definici osoby nepovinné k dani nelze přímo najít v zákoně, je zde však definována částečně a lze ji také odvodit z definice osoby povinné k dani. Osobou nepovinnou k dani může být stát, kraj, obec, hlavní město Praha a jeho městské části, organizační složka státu, kraje, obce a dobrovolné svazky obcí, které vykonávají pouze veřejnou správu (i za úplatu)¹⁴ a ne ekonomickou činnost (např. soustavný pronájem majetku).¹⁵ Osobou nepovinnou k dani mohou být také právnické osoby, jejíž hlavní, vedlejší ani doplňková činnost není činnost ekonomická (např. spolky, nadace).

Identifikované osoby mají ve srovnání s plátcem omezená práva a povinnosti. U tuzemských plnění nemají povinnost uplatňovat daň a samozřejmě také nemají nárok

¹² Jedná se o společnost fyzických osob, kterou upravuje zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník a to v § 2716 - § 2746.

¹³ Identifikované osoby upravuje zákon o DPH v § 6g - § 6l.

¹⁴ I při výkonu veřejné správy by mohlo dojít k tomu, že by se jednalo o osobu povinnou k dani a to v případě, kdy by došlo k narušení hospodářské soutěže. Např. obec by za poplatek ověřovala, zda jsou doklady úředním opisem. Tuto činnost vykonávají i např. notáři, a proto by mohlo být příslušným orgánem vydáno rozhodnutí, že se jedná o narušení hospodářské soutěže a obec je při této činnosti osobou povinnou k dani. (Pitner, 2015)

¹⁵ Dle § 5 je osobou povinnou k dani také veřejnoprávní subjekt, který uskutečňuje činnosti uvedené v Příloze č. 1. Jedná se např. o služby reklamních agentur, pořádání veletrhů a výstav, dodání vody, plynu atd. (Pitner, 2015)

na odpočet daně. Lze je nazvat jako výběrčí daně v případech daných zákonem o DPH, které se týkají plnění v rámci zemí EU. (Ledvinková, 2015)

U osoby povinné dani, jejíž sídlo nebo provozovna se nachází v tuzemsku, se jedná například o tato plnění:

- pořízení zboží, které je předmětem daně,
- přijetí poskytnuté služby,
- dodání zboží s montáží nebo s instalací, nebo
- dodání zboží soustavami nebo sítěmi osobou neusazenou v tuzemsku¹⁶,
- poskytnutí služby, která není v jiném členském státě osvobozená,
- poskytnutí vybrané služby¹⁷ a to v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa.

2.7 Základ daně a výpočet daně

Pro samotný výpočet daně je potřebné přesně stanovit základ daně. Základem daně je dle § 36 odst. 1 zákona o DPH vše, co plátce daně jako úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění obdržel (jedná se např. o platbu v hotovosti nebo zálohu) nebo má obdržet (v praxi tato skutečnost nastane při vystavení faktury, kdy plnění bylo uskutečněno, ale faktura má stanovenou splatnost, tedy plátce ještě úplatu neobdržel). Do základu daně se samozřejmě nezahrnuje samotné DPH, ovšem zahrnuje se do něj spotřební daň.

Může nastat případ, kdy plátce požaduje úplatu ještě před uskutečněním zdanitelného plnění, jedná se tedy o zálohu. Při přijetí zálohy je základem daně hodnota přijaté platby redukována o daň.

Základ daně dle § 36 odst. 3 a 4 zákona o DPH mimo jiné zahrnuje:

- další daně a poplatky – může se jednat o silniční daň, mýtné související s dopravou,
- dotace k ceně – pouze pokud je dotace vázána k ceně a příjemce dotace musí poskytnout slevu z ceny uskutečněného plnění,
- vedlejší výdaje – zahrnují především náklady na balení, přepravu, pojištění a provize, jsou zahrnuty do celkové kalkulační ceny a jsou nezbytné k tomu, aby plnění bylo uskutečněno,

¹⁶ Osoba neusazená v tuzemsku je v zákoně o DPH definována v §4 odst. 1 písm. m).

¹⁷ Vybranou službou se rozumí telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání nebo služby poskytované elektronicky. Tyto služby podrobněji definuje § 10i zákona o DPH.

- při poskytnutí služby i materiál, který s touto službou přímo souvisí, např. při opravě strojního zařízení náhradní díly a mazadla,
- konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby zamontují nebo zabudují jako její součást a to při poskytnutí montážních nebo stavebních prací.

U dodání zboží a poskytnutí služby může plátce sjednat cenu bez daně nebo včetně daně.

V prvním případě se daň stanoví jako součin základu daně a příslušné daňové sazby (viz vzorec 2.1). Tento postup je nazýván jako metoda zdola. Daň lze zaokrouhlit matematicky na celé koruny. Cenou včetně daně se rozumí součet základu daně a vypočtené daně.

$$\text{Daň} = \text{ZD} \cdot \text{daňová sazba} \quad (2.1)$$

Daň lze kvantifikovat také tzv. metodou shora. Tento postup plátce použije v případě, že cena byla sjednána včetně daně. Tentokrát se vychází z celkové částky včetně daně a daň se vypočítá pomocí koeficientu (k). Koeficient je stanoven jako podíl daňové sazby (tedy čísel 21 pro základní sazbu, 15 pro první sníženou sazbu a 10 pro druhou sníženou sazbu) a tohoto čísla s přičtením 100, tedy dle příslušných sazeb 121, 115 a 110 (viz vzorec 2.2.) Výsledný koeficient se zaokrouhlí na 4 desetinná místa.

$$k = \text{daňová sazba} / (100 + \text{daňová sazba}) \quad (2.2)$$

Daň se vypočítá jako součin celkové částky a koeficientu a lze ji taktéž zaokrouhlit matematicky na celé koruny (viz vzorec 2.3.)

$$\text{Daň} = \text{úplata} \cdot k \quad (2.3)$$

Pro ilustraci lze uvést stručný příklad. Úplata včetně daně činí 7 999 Kč a plnění spadá pod základní sazbu 21 %. Koeficient (2.2) zaokrouhlený na 4 desetinná místa je roven 0,1736. Daň (2.3) činí 1 388,6264 Kč. Tuto hodnotu zaokrouhlíme matematicky na celé koruny a daň činí 1 389 Kč. Cena bez daně je rozdíl mezi 7 999 Kč a daní, tedy 6 610 Kč.

Zákon o DPH stanovuje základ daně i v jiných specifických případech. Jedním z nich je určení základu daně při dovozu zboží a následný výpočet daně. Do základu daně se započítává základ pro vyměření cla, clo, dávky a poplatky,¹⁸ spotřební daň¹⁹ a vedlejší výdaje. Tyto výdaje souvisí s dovozem zboží, nebyly zahrnuty do základu pro výpočet cla a vznikly do prvního místa určení²⁰ v ČR, popř. dalšího místa určení na území EU.

¹⁸ Míni se dávky a poplatky nezahrnuté do základu pro vyměření cla a související s dovozem zboží.

¹⁹ Pokud § 41 zákona o DPH nestanoví jinak.

²⁰ První místo určení vymezuje § 38 odst. 2. Je to místo uvedené na přepravním dokladu. Pokud zde uvedeno není, jedná se o místo, kde je zboží poprvé přeloženo.

Základ daně je v případě dovozu zboží často stanoven cizí měnou a je proto nutné provést přepočítání na českou měnu. Zde by v praxi mohla snadno nastat chyba. Obecně se totiž k přepočtu cizích měn dle § 4 odst. 5 používá kurz vyhlášený Českou národní bankou nebo směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou. Avšak při dovozu zboží se musí použít kurz dle celních předpisů, jak stanovuje § 38 odst. 5 zákona o DPH. Z toho vyplývá, že vedlejší náklady spojené s dovozem by měly být přepočtené kurzem, který použil celní orgán při výpočtu základu pro vyměření cla.²¹ Pokud by byl použit jiný kurz a základ daně a následně i daň by byla tímto snížena, správce daně by mohl chybně stanovenou daň doměřit.

2.8 Zdaňovací období a daňové přiznání

Zdaňovacím obdobím je dle § 99 ZDPH kalendářní měsíc. Zdaňovací období lze změnit na kalendářní čtvrtletí, ale pouze za splnění zákonných podmínek - obrat nepřesáhne za předcházející kalendářní rok 10 000 000 Kč, není nespolehlivým plátcem²², není skupinou a tuto změnu musí ohlásit správci daně do konce ledna daného kalendářního roku.

Nově registrovaní plátcí si ovšem zdaňovací období mohou změnit na kalendářní čtvrtletí až po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byli registrováni, a celého následujícího roku.

Daňové přiznání musí plátce a identifikovaná osoba podat do 25 dnů po skončení zdaňovacího období (tedy kalendářního měsíce nebo kalendářního čtvrtletí). (Viz Obr 2.2, kde jsou uvedeny příklady lhůt pro podání daňového přiznání za měsíce duben-červenec.) Plátce jej musí podat, přestože mu nevznikla daňová povinnost.

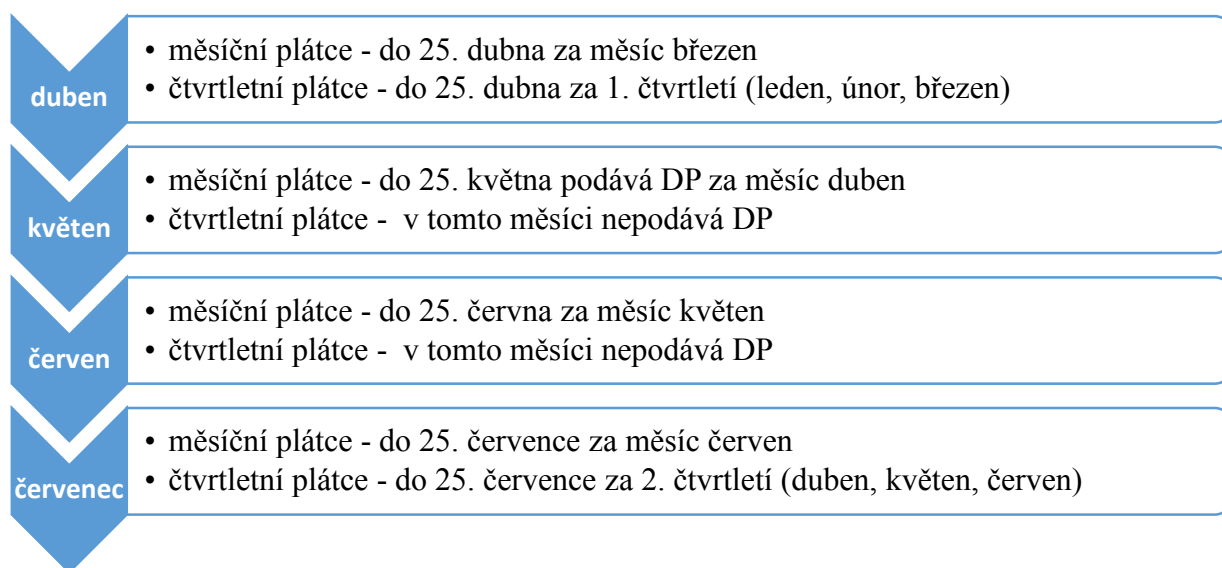
Svou daňovou povinnost plátce uhradí nejpozději do termínu podání daňového přiznání. Daň se hradí v českých korunách a na příslušný účet správce daně. Pokud subjektu vznikne nadměrný odpočet,²³ bude mu vrácen správcem daně bez předchozí žádosti a to do 30 dnů od jeho vyměření.

²¹ Celní kurz pro danou měnu na daný měsíc lze najít na kurzovním lístku, který Celní správa ČR zveřejňuje na svých internetových stránkách. (Celní správa, 2016a) Kurz je stanoven dle platné evropské legislativy.

²² Nespolehlivý plátce je definován v § 106a zákona o DPH jako plátce, který poruší své povinnosti a to závažným způsobem.

²³ Nadměrný odpočet je vratitelným přeplatkem. Nadměrný odpočet je rozdíl mezi daní na výstupu a daní na vstupu v případě, že je daň na vstupu větší než daň na výstupu. Jedná se vlastně o „zápornou“ daň.

Obr 2.2 Příklady lhůt pro podání daňového přiznání



Zdroj: Zákon o DPH, vlastní zpracování

2.9 Povinná elektronická forma podání

Zákon o DPH uvádí, že plátce je povinen některé dokumenty podat elektronicky správci daně na určenou elektronickou adresu. Těmito dokumenty jsou daňové přiznání, hlášení a jejich přílohy.²⁴

Do konce roku 2015 existovala výjimka, kdy elektronická forma podání daňového přiznání nebyla povinná pro podnikatele fyzické osoby, kteří za 12 po sobě jdoucích měsíců nepřekročili obrát 6 mil. Kč a neměli tuto povinnost stanovenou zákonem např. v souvislosti s přenesenou daňovou povinností nebo souhrnným hlášením.

Od 1. ledna 2016 je tato výjimka zrušena. Pro všechny daňová přiznání podaná v roce 2016 tedy platí, že musí být podána výlučně v elektronické formě. A to včetně přiznání za prosinec 2015 a 4. čtvrtletí 2015, neboť tato přiznání jsou podávána až v lednu 2016. Toto podání lze uskutečnit pomocí datové zprávy na daňovém portálu Daně elektronicky nebo z datové schránky. (Finanční správa, 2015a)

2.10 Evidence DPH

Evidence neoddelitelně patří ke všem daním a jinak tomu není ani u DPH. Je ji povinen vést každý plátce tak, aby prokázal, že údaje uvedené v daňovém přiznání odpovídají skutečnosti. Na jedné straně je tedy evidence podkladem pro plátce, aby mohl daňové přiznání

²⁴ Viz §101a odst. 1 zákona o DPH.

sestavit, a na druhé straně slouží správci daně jako kontrolní nástroj. Musí být tedy vedena průkazně, řádně a úplně. (Ledvinková, 2015)

Plátce daně a identifikovaná osoba musí dle § 100 zákona o DPH vést v evidenci všechny údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem nezbytné pro sestavení daňového přiznání, souhrnného nebo kontrolního hlášení v potřebném členění. Jinými slovy takovým způsobem, aby byli schopni daňové přiznání nebo hlášení správně a úplně vystavit.

Plátce musí ze zákona evidovat daňové identifikační číslo (DIČ) osoby, která uskutečňuje plnění, u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně. Pokud byl na takové plnění vystaven zjednodušený daňový doklad, plátce DIČ této osoby evidovat nemusí.

Součástí evidence pro účely DPH je také evidence uskutečněných plnění, která nejsou předmětem daně nebo která jsou osvobozena a přehled obchodního majetku plátce.

Jak je již zmíněno výše, fyzické osoby se mohou stát společníky tzv. společnosti fyzických osob dle občanského zákoníku. Plátci v této společnosti vedou evidenci DPH za činnost, pro kterou se sdružili, odděleně. Vede ji jeden ze společníků za všechny ostatní společníky. Pokud plátci vykonávají činnost mimo tuto společnost, vedou pro ni daňovou evidenci zvlášť.

Je povinností plátce evidovat přijatá a uskutečněná plnění a členit je podle jednotlivých druhů plnění a na plnění tuzemská a z EU. Pokud plátce nebo identifikovaná osoba pořízují zboží z jiného členského státu, povinně evidují hodnotu zboží dle jednotlivých zemí EU.

Od roku 2016 dochází v evidenci DPH k poměrně významné změně. Plátci DPH budou evidenci elektronicky zasílat správci daně přímo s daňovým přiznáním. To znamená zvýšené nároky na daňové subjekty i na programové vybavení. Tato změna se týká již posledního zdaňovacího období v roce 2015 (prosinec nebo 4. čtvrtletí).²⁵ (Ledvinková, 2015)

2.11 Harmonizace DPH v rámci EU

Daňová politika je jedním ze symbolů nezávislosti a svrchovanosti státu. Se vznikem Evropské unie byla stále zřetelnější potřeba alespoň částečně sjednotit daňové systémy v členských zemích. S postupným růstem ekonomické integrace - se zavedením tzv. jednotného trhu (jedná se volný pohyb zboží, služeb, osob a peněz) a společné hospodářské i měnové politiky - je i část pravomocí týkajících se daňového systému přesunuta na orgány EU.

²⁵ Více viz kapitola 3.2 Kontrolní hlášení.

Po zavedení jednotného vnitřního trhu, bylo potřeba, aby nepřímé daně byly co nejvíce neutrální. Pokud by daňové úlevy na vývoz z jednoho členského státu do druhého byly větší než nepřímá daň, která má být zaplacená, jednalo by se ve své podstatě o vývozní dotace. Rozdílnými daňovými sazbami u různých druhů zboží by mohlo dojít k odklonění obchodu s daným zbožím tam, kde by byly sazby pro obchodní partnery výhodnější. Výsledná změna produkce i distribuce by mohly mít rozsáhlý ekonomický i sociální dopad. Orgány EU se tomu snaží zabránit, a proto byla zavedena daň z přidané hodnoty (Value Added Tax). V souladu s Lisabonskou smlouvou by nepřímé daně neměly způsobovat diskriminaci, která by přímo nebo nepřímo zvýhodňovala národní produkty před produkty z jiných zemí EU. Tyto požadavky DPH splňuje a navíc její výhodou je, že její hodnotu lze snadno určit na každém stupni výrobního nebo distribučního řetězce.²⁶ (Široký a Střílková, 2015)

2.12 Dodání zboží do jiného členského státu EU

Dodání zboží do jiného členského státu EU je poměrně častým plněním u plátců DPH. Je nezbytné, definovat pojem zboží, dodání zboží, zaslání zboží, kdy je dodání zboží do jiného členského státu EU osvobozeno od daně a kdy se má toto plnění uvést v daňovém přiznání.

a) Dodání zboží

Pro účely zákona o DPH je zboží definováno v § 4 odst. 2. Jedná se o hmotnou věc – movitou i nemovitou – s výjimkou peněz a cenných papírů. Zbožím se rozumí také právo stavby, živé zvíře, lidské tělo a část lidského těla. Dále je zbožím plyn, elektřina, teplo, chlad a voda. Specifické druhy zboží jsou vymezeny v § 4 odst. 3 zákona o DPH, jedná se například o cenné papíry v případě, kdy je jejich výrobce dodává emitentovi v rámci České republiky, ale může jít i o jejich pořízení z jiné země EU nebo jsou jako výrobek dováženy nebo vyváženy.

Obecně se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.²⁷ Zákon stanovuje, že při dodání zboží do jiného členského státu, musí být zboží do daného státu fyzicky odesláno nebo přepraveno. Odeslání nebo přepravu musí tudíž plátce prokázat důkazními prostředky²⁸ např. přepravními doklady, předávacím protokolem, písemným prohlášením pořizovatele nebo přepravce apod.

Zboží smí přepravit plátce, pořizovatel i třetí osoba, např. spedice. (Ledvinková, 2015)

²⁶ Podrobnější informace o harmonizaci DPH v EU viz např. Široký a Střílková (2015) a Schenk (2015).

²⁷ Viz § 13 odst. 1 zákona o DPH.

²⁸ Viz § 64 odst. 5 zákona o DPH.

b) Zasílání zboží

O zasílání zboží se jedná, pokud tuzemský plátce DPH dodá zboží do jiného členského státu osobě, která nemá povinnost přiznat při pořízení zboží daň.²⁹ Povinnost zdanit plnění má dodavatel a to dle místa plnění. To se stanoví dle hodnoty dodaného zboží během kalendářního roku. Každý členský stát stanoví limitní hodnotu pro zasílání zboží, u zboží v hodnotě do limitu je místem plnění tuzemsko a plnění se zdaňuje v ČR. Při překročení limitu přiznává plátce daň v daném členském státě. (Ledvinková, 2015)

c) Osvobození od daně

Dodání zboží do členských zemí EU je osvobozeno s nárokem na odpočet³⁰, pokud jsou splněny tyto podmínky:

- zboží je dodáno osobě registrované k dani,
- je odesláno nebo přepraveno z tuzemska,
- je zboží pro pořizovatele předmětem daně.

Osoba registrovaná k dani má přiděleno daňové identifikační číslo pro účely DPH. Plátce může platnost identifikačního čísla obchodního partnera ověřit na webových stránkách Evropské komise.³¹ Může mít větší jistotu, že oprávněně uplatňuje nárok na odpočet a že daný subjekt je skutečně plátcem DPH v jiné členské zemi.

d) Uskutečněné zdanitelné plnění a povinnost přiznat daň

V případě, kdy odběratelem není osoba registrovaná k dani a daň přiznává dodavatel, musí ji přiznat na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění³² nebo ke dni přijetí úplaty. Přednost má datum, které nastane dříve.

Pokud je odběratel osobou registrovanou k dani a jedná se o plnění s nárokem na odpočet, dodavatel je povinen přiznat uskutečnění dodání zboží k 15. dni měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém bylo uskutečněno. Avšak pokud dodavatel vystavil daňový doklad před tímto 15. dnem, přiznává daň ke dni vystavení daňového dokladu.

²⁹ Jedná se např. o fyzickou osobu - spotřebitele.

³⁰ To znamená, že v případě dodání zboží není povinnost odvést daň na výstupu, ale zároveň je zachován nárok na odpočet při pořízení zboží z EU, pokud jsou splněny zákonné podmínky.

³¹ Do protokolu na této stránce se zadá členský stát a daňové identifikační číslo v něm přidělené (Evropská komise, 2016).

³² Tímto dnem je, při prodeji zboží podle kupní smlouvy, den, ke kterému se změní vlastnická práva ke zboží. V ostatních případech je dnem, kdy bylo zdanitelné plnění uskutečněno, den převzetí.

Uvedeme příklad³³ – dodavatel dodá zboží do jiného členského státu např. Německa 10. 3. 2016. Patnáctým dnem je tedy 15. 4. 2016. To, kdy musí plátce přiznat daň, závisí na datu vystavení daňového dokladu (viz příklad v Tab 2.3). Pokud plátce vystaví doklad po 15. 4. 2016, musí přiznat osvobozené dodání zboží v daňovém přiznání za měsíc duben, tedy do 25. května 2016 (jako datum uskutečnění zdanitelného plnění uvádí 15. duben).³⁴

Tab 2.3 Uvedení dodání zboží v daňovém přiznání

Datum uskutečnění zdanitelného plnění	Datum vystavení dokladu	Uvádí se v daňovém přiznání za měsíc
10. 3.	1. 3. – 31. 3.	březen
10. 3.	1. 4. – 15. 4.	duben
10. 3.	do 28. 2.	únor
10. 3.	po 15. 4.	duben

Zdroj: Ledvinkové (2015, s. 233-235), vlastní zpracování

Hodnota osvobozeného plnění se stanovuje podobně jako základ daně. Zahrnuje se do něj vše, co odběratel za úplatu obdrží od dodavatele nebo třetí osoby v souvislosti s dodáním zboží tzn. cena zboží i vedlejší náklady např. doprava, montáž, pojištění, obaly, provize. (Ledvinková, 2015)

2.13 Vývoz zboží do třetích zemí

Vývoz zboží do třetích zemí tedy do nečlenských států EU je také přesně definován v zákoně o DPH. Stanovuje také podmínky pro nárok na odpočet daně, uvedení plnění v daňovém přiznání a pro zdanění přepravy a služeb přímo vázaných na vývoz.

a) Vývoz zboží

Pro účely zákona o DPH je vývoz vymezen v § 66 tohoto zákona. Jedná se o výstup zboží mimo území Evropské unie na území třetí země. Aby bylo možné považovat vývoz zboží za osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně, musí být splněny tyto podmínky:

³³ Podkladem jsou příklady, které uvádí Ledvinková (2015, s. 233-235).

³⁴ Tím ale poruší § 25 odst. 5, který stanovuje, že plátce musí daňový doklad vystavit do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém bylo zboží dodáno. Daňový doklad může mít listinnou i elektronickou podobu a musí v něm být uvedeny všechny povinné náležitosti, které jsou uvedeny v § 29 zákona o DPH.

- v okamžiku vývozu dochází ke změně vlastnického práva k zboží,³⁵
- zboží je přepraveno dodavatelem nebo jím zmocněnou osobou, popř. odběratelem nebo zmocněnou osobou odběratele, který nemá v tuzemsku sídlo, provozovnu ani místo pobytu.³⁶

Daňovým dokladem při vývozu zboží do zemí mimo EU je dle § 33a rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží do třetí země, které je vystavováno elektronicky s elektronickým podpisem. Příslušný vnitrozemský celní úřad vývoz schválí, pokud jej elektronicky potvrdí pohraniční celní úřad. Pokud daňový doklad není potvrzen celním úřadem, lze výstup zboží prokázat jiným způsobem, např. přepravními doklady.

Uskutečnění vývozu zboží je plátce povinen přiznat v daňovém přiznání ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, což je v případě vývozu zboží do zemí mimo EU den výstupu zboží z území EU. (Ledvinková, 2015)

b) Přeprava a služby přímo vázané na vývoz zboží

Přepravu a služby přímo vázané na vývoz zboží upravuje § 69. Stanovuje, že přeprava zboží při vývozu je v tuzemsku vždy osvobozena, bez ohledu na to, zda je provedena pro registrovanou či neregistrovanou osobu k DPH a kde má tato osoba sídlo nebo místo pobytu.

Plátce, který tuto přepravu uskutečňuje, je povinen doložit přepravním dokladem, který je ověřený celním úřadem členské země, která je výstupní při vývozu zboží. Např. pokud by plátce vyvážel zboží z ČR, přes Polsko do Běloruska, je výstupní zemí Polsko. Za přepravní doklad je považován doklad, který se u daného typu přepravy běžně používá např. u mezinárodní silniční nákladní dopravy doklad CMR. Kromě přepravního dokladu lze vývoz zboží potvrdit i prostřednictvím smlouvy o přepravě věci a jinými důkazními prostředky.

Také jsou od DPH osvobozeny služby přímo vázané na vývoz zboží, např. příprava celních a přepravních dokladů, balení, naložení zboží apod. Plátce uskutečňující tyto služby musí doložit doklad o jejich zaplacení popř. jiné průkazné doklady. (Ledvinková, 2015)

³⁵ Pokud by nedošlo ke změně vlastnictví, plnění není předmětem daně. Jedná se například o přemístění svého obchodního majetku plátcem. Např. plátce má provozovnu v Japonsku, kam odveze své zboží. Toto plnění není předmětem daně a neuvádí se ani v daňovém přiznání.

³⁶ Pokud by kupující sídlil v tuzemsku a zajistil by si přepravu, jednalo by se o zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku.

2.14 Souhrnné hlášení

Souhrnné hlášení je povinné ze Směrnice Rady 2006/112/ES a do české legislativy je uplatněno prostřednictvím § 102 zákona o DPH. Účelem je, získání podkladů pro kontrolu pohybu zboží, poskytování přeshraničních služeb a uplatnění daně u těchto plnění v rámci EU. (Ledvinková, 2015)

Souhrnné hlášení musí být podáno elektronicky, měsíčně a to za každý měsíc do 25. dne následujícího měsíce. Hodnoty zboží a služeb v hlášení uvedených se uvádějí v českých korunách.

Elektronický formulář pro souhrnné hlášení se skládá ze tří oddílů. V oddíle A se uvádí příslušný finanční úřad a identifikuje se plátce vyplněním daných údajů. Oddíl B se již určen pro informace o plněních. Uvádí se zde kód země, DIČ pořizovatele zboží, kód plnění, počet plnění a celková hodnota plnění. Poslední oddíl je vyhrazen na prohlášení o pravdivosti uvedených údajů, datum vyplnění, elektronický podpis odpovědné osoby a osoby, která hlášení vystavila a také na záznamy finančního úřadu.³⁷ (Ledvinková, 2015)

2.15 Intrastat

Intrastat je statistický systém, prostřednictvím kterého Eurostat sbírá data ohledně obchodu se zbožím v rámci zemí EU.³⁸ Obchodem se zbožím je myšleno pořízení i odeslání zboží. V ČR je Intrastat v kompetenci celní správy a ČSÚ. (EUR-Lex, 2016)

Dle vyhlášky č. 201/2005 Sb., mají povinnost sbírat data³⁹ a odesílat je příslušnému celnímu úřadu zpravodajské jednotky. Zpravodajskou jednotkou se stane osoba, která je plátcem DPH nebo identifikovanou osobou a která za daný kalendářní rok přijme nebo odešle zboží v rámci intrakomunitárních plnění v hodnotě alespoň 8 mil. Kč. Sledují se hodnoty zvlášť za přijaté zboží a zvlášť za odeslané zboží. Prvním referenčním obdobím⁴⁰, za které zpravodajská jednotka odesílá výkazy, je období, ve kterém této částky dosáhne. Výkazy musí být odesílány za každý měsíc elektronicky nejpozději do 12tého pracovního dne následujícího po skončení daného měsíce.⁴¹ (Celní správa, 2016a)

³⁷ Podrobnější informace o souhrnném hlášení viz např. Ledvinková (2015) nebo Pitner (2015).

³⁸ Intrastat je upraven v Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004.

³⁹ Údaje, které jsou odesílány, upravuje příloha č. 3 k vyhlášce č. 201/2005 Sb.

⁴⁰ Referenčním obdobím je kalendářní měsíc.

⁴¹ Výjimkou jsou jednorázové výkazy, které mohou být v papírové formě a v tom případě se odevzdávají do 10tého pracovního dne.

3 Specifika aplikace DPH ve výrobní obchodní korporaci

DPH je obsáhlou univerzální daní a zákonodárci musí očekávat a brát v úvahu širokou škálu různorodých situací, které mohou nastat a stanovit pro ně pravidla. Nicméně každý subjekt má odlišné podmínky, a proto nepoužije všechna ustanovení, která legislativa upravující DPH obsahuje. Používá pouze ta, která se vztahují na případy, se kterými se setkává v průběhu zdaňovacího období. Nejinak tomu je i v případě výrobních obchodních korporací. Tato část se proto zabývá především režimem přenesení daňové povinnosti, který v praxi používá poměrně mnoho výrobních subjektů a kontrolním hlášením, které se týká všech registrovaných plátců DPH.

3.1 Výrobní obchodní korporace

Pojem obchodní korporace upravuje s účinností od 1. 1. 2014 zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Obchodní korporací jsou dle § 1 odst. 1 obchodní společnosti a družstva. Obchodní společnosti se dále dělí na osobní společnosti (zde se rozlišuje veřejná obchodní společnost a komanditní společnost) a kapitálové společnosti (tyto klasifikujeme jako společnost s ručením omezeným a akciovou společnost). Akciová společnost je upravena v § 243 - § 551 zákona o obchodních korporacích. Jedinečným rysem akciové společnosti je rozložení základního kapitálu na určitý počet akcií.

Výrobní závody (podniky) se dělí na průmyslové, zemědělské a stavební dle výrobní činnosti, kterou se zabývají. Výrobní činností se rozumí přeměna vstupů⁴² na výstupy tj. statky a služby. Přeměna vstupních surovin na výrobky probíhá pomocí výrobního procesu, který se skládá z dílčích částí. (Synek, 2015)

Průmyslové výrobní korporace, které jsou plátcí DPH, musí v rámci aplikace DPH používat specifické postupy jako je například režim přenesení daňové povinnosti. A také jsou povinny, podobně jako mnoho dalších subjektů, přizpůsobovat se aktuální legislativě např. od roku 2016 podávat kontrolní hlášení.

⁴² Vstupy – jinak inputy, výrobní faktory. Výrobními faktory jsou řídicí a výkonné práce, DHM a materiál. (Synek, 2015)

3.2 Režim přenesení daňové povinnosti

Zákon o DPH upravuje některé zvláštní režimy zdanění, mezi něž patří také režim přenesení daňové povinnosti tzv. reverse charge.⁴³

3.2.1 Podstata režimu přenesení daňové povinnosti

Při poskytování plnění v běžném režimu má povinnost přiznat a zaplatit daň poskytovatel plnění (dodavatel). U režimu přenesení daňové povinnosti přechází tato povinnost na příjemce plnění (plátce, pro kterého bylo plnění uskutečněno, odběratel). To znamená, že příjemce plnění daň vypočítá, přizná a zaplatí a také odpovídá za správné stanovení její výše. Pokud splní zákonem stanovené podmínky, může uplatnit nárok na odpočet.

Poskytovatel plnění je povinen vystavit daňový doklad se všemi obecně stanovenými náležitostmi a se sdělením „Daň odvede zákazník“. Jak je uvedeno výše, za správnost výpočtu daně odpovídá příjemce, a proto daňový doklad poskytovatele nemusí obsahovat sazbu daně a výši daně.

Oba – poskytovatel i příjemce plnění – mají povinnost vést stanovenou evidenci pro účely DPH.⁴⁴ Musí zde zaznamenávat DIČ obchodního partnera, datum uskutečnění plnění, základ daně, rozsah a předmět plnění. Do konce roku 2015 zasílali oba plátcí správci daně v elektronické formě výpis z této evidence.⁴⁵ Od 1. 1. 2016 je tento výpis nahrazen kontrolním hlášením. I nyní platí pro zaslání stejná lhůta jako pro podání daňového přiznání. Formát a strukturu výpisu z evidence zveřejňoval správce daně a stejně tomu je i u kontrolního hlášení.⁴⁶

3.2.2 Aktuálnost problému uplatňování přenesení daňové povinnosti

DPH je významným zdrojem příjmů rozpočtu členských států i rozpočtu EU. Příjmy z DPH patří mezi tři vlastní příjmy Evropské unie, které dohromady tvoří 99 % celkového příjmu rozpočtu EU. V roce 2016 platí jednotná sazba 0,3 % pro všechny členské státy. Maximálním základem daně, z kterého může být DPH vybráno, je 50 % HDP daného státu. (European Commission, 2015c)

⁴³ V dalším textu budou tyto dva pojmy i zkratka RPDP (režim přenesení daňové povinnosti) uváděny jako rovnocenné.

⁴⁴ Které údaje je potřebné vést v evidenci, uvádí zákon o DPH v § 92a odst. 3 pro poskytovatele plnění a v § 92a odst. 4 pro příjemce plnění. Tyto údaje byly také mezi údaji, které se uváděly ve výpisu z evidence pro daňové účely.

⁴⁵ Více viz podkapitola 2.9 Povinná elektronická forma podání.

⁴⁶ Více viz podkapitola 3.3 Kontrolní hlášení.

Ve zprávě Evropské komise je uváděna celková velikost tzv. VAT Gap⁴⁷ v roce 2012 přibližně 164,87 mld. EUR a v roce 2013 přibližně 167,65 mld. EUR v 26 členských zemích. Průměrná hodnota poměru VAT Gap na VTTL (VAT theoretical tax liability)⁴⁸ za všech 26 zemí je v obou letech 15,2 %. To znamená, že výnos z DPH byl v evropském měřítku o 15,2 % nižší než jeho potencionální hodnota, která měla být vybrána. Celkem za roky 2012 a 2013 přišly rozpočty členských zemí o 332,52 mld. EUR. (European Commission, 2015a)

Z tohoto důvodu se hledají možná řešení tohoto problému. Přenesená daňová povinnost je proto v poslední době v České republice i na evropské úrovni často diskutovaným tématem. Česká republika vystupuje v Evropské unii jako zastánce tohoto daňového režimu. To je vidět například z toho, že Ministerstvo financí ČR podalo (spolu s dalšími 3 státy) v červnu 2015 k Evropské komisi žádost o rozšíření přenesení daňové povinnosti na všechny služby. (MFČR, 2015)

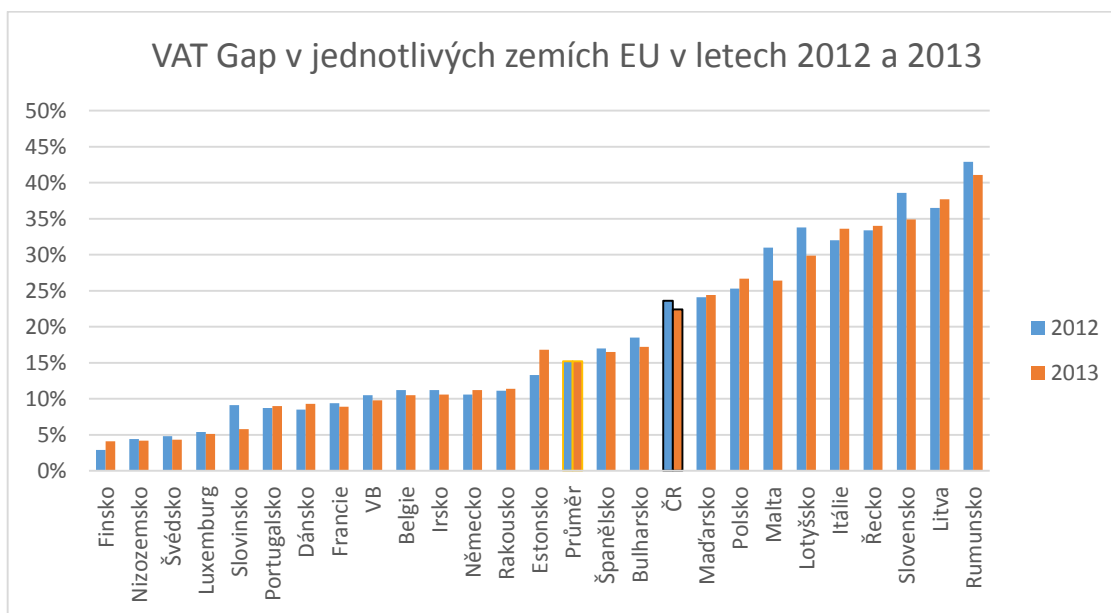
O výhodách i nevýhodách reverse charge se stále spekuluje a státy Evropské unie v tomto tématu nedosáhly shody. Mimo jiné bylo navrhováno plošné zavedení RPDP na všechny výrobky a služby v celé Evropské unii. To i rozšíření působnosti samostatného rozhodování jednotlivých států v jeho zavádění je Evropskou komisí zamítáno. Toto stanovisko je zdůvodněno tím, že to nedovoluje evropský právní rámec, který se snaží o harmonizaci DPH, a dalším důvodem je ochrana jednotného trhu v EU. Naopak zastánci reverse charge argumentují, že zavedení režimu přenesení daňové povinnosti pomůže snížit VAT Gap.

Z grafu 3.1 je vidět, že Česká republika dosahuje v rámci zemí EU nadprůměrných hodnot VAT Gap. Jednalo se o částky v roce 2012 3,506 mld. EUR (23,6 %) a v roce 2013 3,375 mld. EUR (22,4 %). Jinými slovy, do státního rozpočtu České republiky dle této zprávy nebyla v obou letech vybrána více než pětina dosažitelných výnosů z DPH.

⁴⁷ VAT Gap je anglický termín, který se používá i v české odborné literatuře. VAT je zkratka z Value Added Tax, českým ekvivalentem je DPH neboli daň z přidané hodnoty. VAT Gap je odvozen od obecnějšího pojmu Tax Gap neboli daňová mezera. Obecně definován jako rozdíl mezi teoretickým výpočtem hodnoty výnosu DPH a skutečně vybranou částkou. (Špičková, 2013)

⁴⁸ VTTL je odhadovaný možný výnos z DPH. Dle definice Evropské komise je to odhadovaná teoretická hodnota DPH, která by měla být vybrána při dodržení všech platných norem a předpisů. (European Commission, 2015b) Tedy bez nezákonného chování, bez zatajování příjmů a bez chyb z důvodu neznalostí předpisů. (Špičková, 2013)

Graf 3.1 VAT Gap na VTTL v zemích EU (v %)



Zdroj: European Commission (2015a, s. 16-17), vlastní zpracování

V údajích o inkasu daní dle statistiky Finanční správy tvořilo celkové daňové inkaso v roce 2014 přibližně 639,2 mld. korun. Z toho příjem z DPH činí 322,9 mld. korun, tedy více než 50 %. Odhad VAT Gap za rok 2014 činí 80 mld. korun (24,8 %), tedy přibližně stejně jako v letech 2012 a 2013. Z tohoto důvodu je snaha o zamezení daňových podvodů na místě. Jedním z navrhovaných způsobů řešení je právě reverse charge. K řešení této situace by mělo přispět i nově zavedené kontrolní hlášení. (Finanční správa, 2016c)

3.2.3 Zavedení a uplatňování v České republice

Jak uvádí Informace GFŘ k aplikaci RPDP, do státní daňové politiky umožňuje tento režim zavést směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, v platném znění. Česká republika tuto možnost využila a zavedla režim přenesení daňové povinnosti novelou zákona o DPH v roce 2011.⁴⁹ Ministerstvo financí ČR to zdůvodnilo jako krok v boji proti daňovým únikům. Plnění, na která byl tento režim uplatněn, byla následující: dodání zlata, dodání zboží vyjmenovaného a definovaného v příloze č. 5 zákona o DPH⁵⁰ a převod povolenek na emise skleníkových plynů. (Finanční správa, 2016a)

Aby mohl být reverse charge aplikován, musí být splněny tyto podmínky:

⁴⁹ Tato novela byla vydána s účinností k 1. 4. 2011. Režim přenesení daňové povinnosti pro stavební práce byl zaveden s účinností stanovenou na 1. 1. 2012. (Králová, 2013)

⁵⁰ Příloha č. 5 v platném znění k 1. 4. 2011.

- jedná se o zdanitelné plnění mezi dvěma plátcí registrovanými v ČR,⁵¹
- plnění je odběratelem použito alespoň částečně pro ekonomickou činnost,
- místo plnění je v tuzemsku,
- jedná se o zboží a služby, pro která lze uplatnit, dle platných ustanovení zákona o DPH týkající se RPDP. (Divišová, 2015)

A dle § 92a odst. 1 zákona o DPH má odběratel povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

V průběhu let se postupně rozšiřuje výčet plnění, které do tohoto režimu spadají. Ve znění zákona o DPH platném k 1. 1. 2016 je režim přenesení daňové povinnosti upraven v § 92a - § 92i a je uplatňován trvale na tato plnění: dodání zlata (je tím míněno investiční zlato a neopracované zlato o stanovené ryzosti, nepatří zde dodání zlatnických výrobků), dodání zboží uvedené v seznamu v příloze č. 5 (jedná se o různé druhy strusky, odpadu a šrotu), dodání nemovité věci (při splnění podmínek v § 56 odst. 5) a poskytnutí stavebních a montážních prací.

Dočasně je tento režim používán dle nařízení vlády na dodání zboží a poskytnutí služby vyjmenovaných v příloze č. 6 (viz Tab 3.1). Mezi nimi je i převod povolenek na emise skleníkových plynů. Při dodání vybraného zboží se, jak uvádí GŘ, s účinností od 1. 4. 2015 aplikuje reverse charge, pokud celkový základ daně za toto zboží překročí částku 100 000 Kč. Zboží musí odpovídat vymezení, které je dáno kódem nomenklatury celního sazebníku a slovním výčtem nebo popisem. (Finanční správa, 2016a)

Tab 3.1 Dodání zboží a poskytnutí služby dle přílohy 6

Dodání zboží uvedené v příloze č. 6	Poskytnutí služby uvedené v příloze č. 6
<ul style="list-style-type: none"> - mobilní telefony, - integrované obvody, - herní konzole, tablety a laptopy, - obiloviny, technické plodiny, vč. olejnatých semen a cukrové řepy, - kovy vč. drahých kovů (na které se neuplatňuje § 90 nebo § 92), aj. 	<ul style="list-style-type: none"> - telekomunikační služby, - dodání nemovité věci, - dodání plynu a elektřiny (pouze obchodníkovi dle § 7a) a jejich certifikátů.

Zdroj: Zákon o DPH, vlastní zpracování

⁵¹ Pokud by plnění bylo uskutečněno plátcem DPH, ale odběratelem by byla osoba nepovinná dani, neuplatní se RPDP, ale běžný režim. Může se jednat o plnění pro soukromou potřebu FO nebo např. pro obec nebo kraj, které plnění využijí pouze pro výkon veřejné správy.

S účinností 1. 1. 2016 je zaveden RPDP i v případě, že plátce, který dodává nemovitou věc, využije možnost uplatnit daň, přestože se jinak jedná o osvobozené plnění. S účinností od 1. 2. 2016 je aplikován RPDP i při dodání elektřiny nebo plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi a při převodu jejich certifikátů.

Ve výrobním závodu musí být těmto ustanovením věnována zvýšená pozornost, protože vyjmenované produkty mohou být v daném závodu vyráběny nebo nakupovány, a proto bude nutné RPDP uplatnit. Nadto § 92 g poukazuje na možnost označenou jako mechanismus rychlé reakce. Vláda může použít RPDP na další zboží a služby s povolením Evropské komise v případě, kdy chce rychle zamezit náhlým a rozsáhlým daňovým únikům.

3.2.4 Řešení uplatnění RPDP při sporných plněních

Jedním z řešení je právní fikce, dle Ledvinkové (2015) tzv. dobrá víra, která platí pro plnění v § 92f, tedy ve spojitosti s přílohou č. 6. Zákon o DPH stanovuje, pokud dodavatel i odběratel odůvodněně předpokládají, že se na dané zboží nebo službu nařízení vlády vztahuje a uplatní přenesenou daňovou povinnost, není to bráno jako porušení nařízení. Správce daně a další subjekty se chovají, jako by zboží nebo služba režimu skutečně podléhaly. Podmínkou je splnění zákonných podmínek. Tedy dodavatel vystaví správně daňový doklad i s dodatkem „Daň odvede zákazník“ a uvede plnění v evidenci k DPH a v kontrolním hlášení. Odběratel dopočítá a přizná daň, uvede ji ve své evidenci i v kontrolním hlášení.

Další možností řešení sporného plnění je závazné posouzení, které vydá Generální finanční ředitelství. V něm stanoví, zda zboží nebo služba podléhá RPDP. Žadatelem o závazné posouzení může být dodavatel i odběratel a v žádosti musí uvést popis zdanitelného plnění a návrh rozhodnutí, čili zda podle jeho pochopení a uplatnění zákonných požadavků plnění do RPDP spadá nebo ne. V žádosti se uvádí pouze jedno zdanitelné plnění. Za podání žádosti je nutné uhradit správní poplatek ve výši 10 000 Kč.

Od 1. 2. 2016 je účinné Nařízení vlády č. 361/2014 Sb., které umožňuje na základě písemné dohody mezi obchodními partnery – plátcí, použít RPDP přestože nebyla překročena limitní částka 100 000 Kč. Poskytovat i příjemce plnění musí opět jednat ve vzájemné shodě. Tato změna může pomoci, když je problematické určit, zda byl limit překročen nebo ne. (Finanční správa, 2016a)

3.2.5 Zálohové platby

V RPDP je klíčové datum uskutečnění plnění. Pokud dodavatel obdrží od odběratele platbu před tímto datem, jedná se o zálohovou platbu (zálohu) a v RPDP záloha nepodléhá DPH. To znamená, že dodavatel nemusí přiznat daň a vystavit daňový doklad.

Může nastat případ, že je přijata záloha na plnění, které nespadá pod režim přenesení daňové povinnosti, ale kvůli rozšíření RPDP na další druhy zboží a služeb, bude toto plnění v době uskutečnění zdanitelného plnění RPDP podléhat. Od 1. 1. 2015 je v § 92a odst. 4 účinné pravidlo, stanovující aplikovat RPDP zpětně. Základ daně se stanoví dle § 37a odst. 1. Je jím rozdíl mezi celkovou částkou bez daně a sumou všech obdržených záloh⁵². Výsledný základ daně může být i nulový.

$$\text{Základ daně u záloh} = \text{celková částka bez DPH} - \text{zálohy} \quad (3.1)$$

Upravený příklad dle příkladu finanční správy: Odběratel uhradil zálohu ve výši 40 000 Kč (dodavatelem přiznané DPH dle vzorce 2.2 činí 6 944 Kč a základ daně je 33 056 Kč, oboje uvede v daňovém přiznání). Poté, již v době, kdy zboží podléhá RPDP, bylo uskutečněno zdanitelné plnění a doplacena částka 90 000 Kč (bez DPH). Celková cena bez DPH je tedy 123 056 Kč a z toho vyplývá, že celková výše základu daně překročí 100 000 Kč. Základu daně pro RPDP bude dle vzorce (3.1) ve výši 90 000 Kč. V daňovém přiznání dodavatel uvede základ daně 90 000 Kč, daň nevypočítává ani neodvádí. Uplatní se režim přenesení daňové povinnosti, daň vypočítá a přizná odběratel.

U zálohových plateb na zboží, které podléhá RPDP, je nutné dopředu znát celkovou cenu za zboží (bez DPH). V této ceně jsou zahrnuty i zálohové platby. Jinými slovy zálohové platby se zahrnují do základu daně, podle kterého je posuzováno, zda se u zdanitelného plnění použije RPDP či nikoli. Pokud celková hodnota zboží překročí hranici 100 000 Kč, záloha nepodléhá DPH a dodavatel ji tudíž neodvádí. Ke dni uskutečnění zdanitelného plnění potom dodavatel uvede celkovou částku včetně záloh v daňovém přiznání a vystaví daňový doklad, ve kterém uvede, že „daň odvede zákazník“. Ke stejnému datu odběratel uvede ve svém daňovém přiznání základ daně a vypočítanou daň.

Naopak pokud by celková hodnota zboží nepřekročila hranici 100 000 Kč, nejedná se o RPDP. Dodavatel tedy ze zálohové platby odvádí DPH a vystaví daňový doklad. Jedná se o běžnou zálohovou platbu. (Finanční správa, 2016a)

V praxi může dojít k tomu, že dodavatel předpokládá, že celková hodnota prodaného zboží přesáhne 100 000 Kč. Zálohu proto nezdaní. Avšak později dojde ke změně⁵³ a hodnota

⁵² Zálohou je míněna částka po odečtení daně. Pokud celková záloha činí 200.000 Kč, dodavatel z ní odvedl DPH ve výši 34.720 a základ daně je 165.280 Kč (dle vzorce 2.2). Do základu daně při zpětné aplikaci RPDP se použije částka 165.280 Kč.

⁵³ Například odběratel změnil objednávku, zboží nebude u dodavatele na skladě, bude poskytnuta sleva apod.

dodaného zboží bude nižší než stanovená hranice. Dodavatel proto přizná daň z celkové hodnoty zboží, tedy i z přijaté zálohy a musí být správci daně schopen prokázat, proč zálohu nezdanil v příslušném zdaňovacím období.⁵⁴

Také může nastat situace, kdy dodavatel nepředpokládá, že hodnota zboží překročí limit, a proto ze zálohy odvede daň. Ke dni uskutečnění zdanitelného plnění však bude částka 100 000 Kč překročena a na zboží se bude vztahovat RPDP. Dodavatel nebude zpětně používat RPDP na zálohu. Pro RPDP bude použit základ daně, který se vypočítá jako rozdíl celkové ceny za zboží bez DPH a přijaté zálohy bez DPH.⁵⁵ (Finanční správa, 2016a)

3.2.6 Oprava základu daně a jiné specifické případy u RPDP

Pokud je potřeba opravit základ daně, u kterého byl uplatněn RPDP, je nutné použít tento režim na opravu a to v případě, kdy se jedná o snížení základu daně i v případě, kdy se jedná o zvýšení základu daně. Nebere se ohled na výši opravy. To znamená, že pokud by kvůli opravě snížený daňový základ již nepřesahoval limit 100 000 Kč, nebude se RPDP zpětně rušit. RPDP bude na opravu uplatněn, i když samotná oprava limitní částku nepřesahuje.

Dojde-li k tomu, že základ daně, na který byl uplatněn běžný režim, po opravě překročí 100 000 Kč, nebude se na původní základ daně zpětně uplatňovat RPDP. RPDP se uplatní pouze na opravu. Například dodavatel dodá zboží (např. laptopy) v hodnotě 75 000 Kč bez DPH a je použit běžný režim, tedy dodavatel přizná daň na výstupu. Po dohodě s odběratelem je základ daně navýšen o 35 000 Kč. Celkový základ daně překročil 100 000 Kč a zboží podléhá RPDP. Ten se uplatní pouze na částku 35 000 Kč.

GFŘ dává pokyny, že v případě množstevních slev a bonusů, se upraví základ daně podobným způsobem jako u záloh. Tedy slevy vztahující se k plněním v běžném režimu, budou upravovat základ daně v běžném režimu a slevy vztahující se k plněním v RPDP, budou upravovat základ daně v tomto režimu. Pokud nelze přesně stanovit, o který režim se jedná, protože se sleva vztahuje k více uskutečněným zdanitelným plněním, která zároveň spadala jak do běžného, tak do režimu přenesení daňové povinnosti,⁵⁶ lze upravit základ daně způsobem, který si dohodnou dodavatel a odběratel. Oba musí použít stejný způsob úpravy. (Finanční správa, 2016a)

⁵⁴ Například prostřednictvím původní objednávky odběratele.

⁵⁵ Postup je upraven v § 92a odst. 4, základ daně se stanoví dle § 37a odst. 1. Podobně jako tomu je v případě zálohové platby, která byla obdržena před tím, než dané zboží začalo podléhat RPDP.

⁵⁶ Jedná se např. o dodávky, které probíhaly během celého kalendářního roku, a na konci roku dodavatel přizná odběrateli bonus. Bonus se tedy nevztahuje pouze k jedné konkrétní dodávce.

GFŘ vydalo odpovědi na nejčastější dotazy k režimu přenesení daňové povinnosti u zboží a služeb uvedených v příloze 6. Uvádí, že vedlejší výdaje (např. doprava, balné, provize, nevratné obaly apod.) jsou zahrnovány do základu daně podle stejných pravidel jako při běžném režimu.⁵⁷ Z toho vyplývá, že i na vedlejší výdaje daného uskutečněného zdanitelného plnění bude uplatněn RPDP. Když cena samotného zboží nepřekročí limit 100 000 Kč, ale po přičtení vedlejších nákladů bude limit překročen, plátce uplatní RPDP. Limit se totiž porovnává až s celkovým základem daně u zdanitelného plnění. Kdyby dodavatel zaslal daňový doklad, na kterém jsou vedlejší výdaje, které dle zákona o DPH do základu daně patří, uvedeny zvlášť a zdaněny v běžném režimu, jedná se o chybně vystavený doklad. Odběratel by měl požádat dodavatele o opravu daňového dokladu a celý základ daně spadá pod RPDP.

Pokud dodavatel během zdaňovacího období postupně dodává stejný druh zboží, bude se RPDP uplatňovat na každé uskutečněné plnění samostatně. Přestože je na objednávce uvedena celková částka vyšší než 100 000 Kč, pokud by základy daně u jednotlivých dodání nepřekročily hranici, nebude RPDP aplikován.

Výrobní závod může mít několik provozoven. Dodá zboží jednomu odběrateli z různých provozoven a vystaví samostatné daňové doklady. Pokud není u jednotlivých dodávek překročen limit, nebude uplatňován RPDP, přestože celkový základ daně by byl vyšší než 100 000 Kč.

Daňový doklad může obsahovat druh zboží, na které je uplatňován RPDP a zboží, které RPDP nepodléhá. Pokud bude u zboží, které by mohlo spadat pod RPDP, překročen limitní základ daně 100 000 Kč, musí být u něj uplatněn. Na daňovém dokladu budou tedy uplatněny dva různé režimy nebo lze popřípadě vystavit dva daňové doklady, na každý druh zboží zvlášť. Pokud limitní základ daně nebude překročen, uplatní se na oba druhy zboží běžný daňový režim.

Obchodní partneři se mohou dohodnout, že hodnota plnění spadající pod RPDP, bude stanovena v cizí měně. Cizí měna musí být přepočtena na českou měnu a postupuje se dle § 4 odst. 5 zákona o DPH. (Finanční správa, 2016a)

⁵⁷ Více viz část 2.7 Základ daně a výpočet daně.

3.3 Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení⁵⁸ je v zákoně o DPH upraveno v § 101c – 101i. V české legislativě se poprvé objevilo v roce 2016 a to s účinností od 1. ledna 2016. Jedná se o speciální daňové tvrzení, které má ze zákona povinnost podat plátce DPH. Povinnost podat daňové přiznání a souhrnné hlášení tímto nezaniká. Kontrolní hlášení nahrazuje pouze výpis z evidence pro účely DPH. Ten byl zasílán správci daně v souvislosti s plněními, na která se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti.

3.3.1 Účel kontrolního hlášení

Finanční správa a MFČR uvádí, že hlavním cílem, kterého se chce zavedením kontrolního hlášení docílit, je zamezení daňových úniků⁵⁹. Jak bylo uvedeno výše, z potenciální výše DPH, které by mohlo být dle odhadů vybráno, je vybráno pouze asi 80 %. Stát přichází asi o 80 mld. Kč každý rok. (MFČR, 2015)

V důvodové zprávě k novele zákona o DPH, se uvádí, že zavedení kontrolního hlášení bude mít za důsledek jednorázové náklady ve výši 250 mil. Kč a mírné zvýšení administrativní náročnosti pro správce daně. Odborným odhadem bylo stanoveno zvýšení příjmů státního rozpočtu ročně o 5 – 10 mld. Kč a v průběhu dalších let by se částka mohla v důsledku odstrašujícího efektu ještě zvýšit. Pro plátce DPH to znamená zvýšení administrativní náročnosti a také dodatečné náklady spojené se zavedením kontrolního hlášení např. na úpravu softwarů. Celkové náklady plátců DPH spojené se zavedením kontrolního hlášení v ČR jsou odhadovány maximálně ve výši 1,37 mld. Kč. (PSPČR, 2014)

Finanční správa očekává, že pomocí kontrolního hlášení získá informace o transakcích plátců a po jejich analýze bude možno odhalit, kým a jakým způsobem je prováděno krácení daní. Díky tomu bude správce daně schopen rychleji a efektivněji zakročit proti daňovým podvodům. (Finanční správa, 2016a)

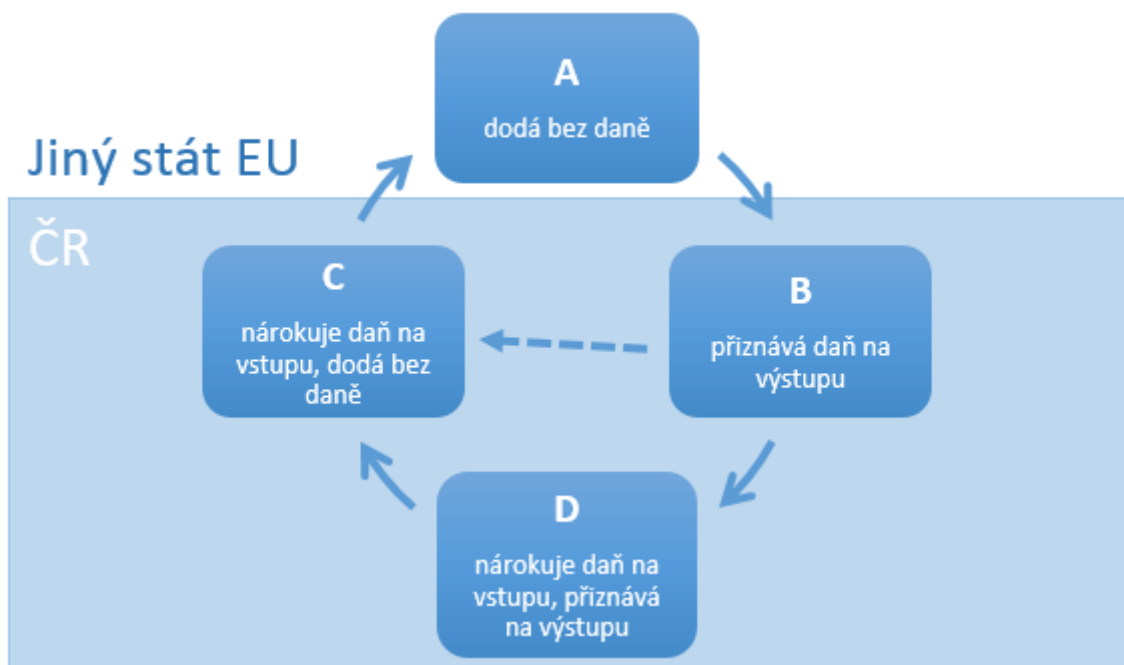
Mezi časté podvody patří tzv. karuselové podvody (carousel fraud) nazývané také kolotočové podvody nebo podvody chybějícího obchodníka (missing trader fraud). Karuselové

⁵⁸ Dále bude používána také zkratka KH.

⁵⁹ Daňový únik, jak uvádí Šíroký (2015), souvisí se snahou poplatníka daně, odvést na dani co nejméně nebo nejlépe žádné finanční prostředky. Daňovým únikem je chápána snaha vyhnout se placení daně porušením právních předpisů. Pokud se jedná o únik v rámci mezí zákona (ačkoli to nebylo zákonodárcem zamýšleno), označuje se tento únik jako obcházení daně, vyhýbání se placení daně nebo legální daňový únik.

podvody probíhají na území minimálně dvou států, které jsou v celní unii. Pokud to vztáhneme na ČR, karuselové podvody se uskutečňují v rámci obchodování se státy EU. (Široký, 2015)

Obr 3.1 Princip karuselových podvodů



Zdroj: Široký (2015, s. 98), vlastní úprava

Princip karuselových podvodů je znázorněn na obrázku 3.1. Účastní se jich minimálně 3 subjekty (A, B a C), z nichž všichni jsou plátcí DPH. Subjekt A je registrován jako plátec v jiném členském státu EU. Subjekty B, C a D jsou registrováni v ČR. Dodávky mezi subjekty následují v kolotoči za sebou. (Široký, 2015)

Subjekt A z jiné země EU dodá zboží subjektu B. Cena zboží je bez DPH, protože je od něj osvobozeno s nárokem na odpočet. Subjekt B dodá zboží za cenu včetně DPH subjektu C, protože se jedná o tuzemské zdanitelné plnění, přiznává daň na výstupu. Subjekt C zboží prodává opět do jiného členského státu EU. Jedná se o osvobozené plnění a subjekt C tedy nepřiznává daň na výstupu. Hlavním účastníkem podvodu je subjekt B, který v okamžiku, kdy dodá zboží subjektu C, zmizí.⁶⁰ Neodvede daň na výstupu, ale subjekt C nárokuje daň na vstupu, kterou mu stát vyplatí bez toho, že by obdržel daň od subjektu B. Do kolotoče vstupují další subjekty - D, které zboží nakupují a dále prodávají a v souladu se zákonem nárokují a přiznávají DPH. V praxi je v kolotoči zapojeno takových subjektů mnoho, a to znemožňuje odhalení

⁶⁰ Stává se z něj tzv. bílý kůň nebo missing trader.

daňového podvodu, a je obtížné jim prokázat, zda o něm věděli či měli možnost ho odhalit. (Široký, 2015)

Důsledkem je vytváření konkurenční výhody pro nepoctivé subjekty, které sníží své výdaje díky neodvedení DPH na výstupu. Dále z toho vyplývá negativní dopad na státní rozpočet, protože stát musí vyplatit nárok na odpočet bez ohledu na to, zda mu byla související daňová povinnost uhrazena.

Pomocí kontrolních hlášení by mohlo být mnoha karuselovým podvodům zamezeno. Uvádí se v nich totiž datum uskutečnění zdanitelného plnění, jeho výše a mezi kým plnění proběhlo.

3.3.2 Základní informace o kontrolním hlášení

Dle zákona o DPH kontrolní hlášení podávají plátcí daně, kteří jsou registrovaní v ČR. Jedná se tedy o tuzemské i zahraniční subjekty. Za společnost FO podává kontrolní hlášení (dle §101c odst. 2) pověřená osoba, která vede pro společnost evidenci pro účely DPH a podává daňové přiznání. Finanční správa uvádí, že pokud FO provozují ekonomickou činnost i samostatně, mimo společnost, podávají kontrolní hlášení také sami za tuto činnost. Skupina spojených osob podává KH prostřednictvím zastupujícího člena skupiny. (Finanční správa, 2015c)

V tabulce 3.2 je uveden způsob a termín podání kontrolního hlášení. Termín podání pro společnost FO se stanovuje podle určeného společníka, který kontrolní hlášení podává.

Tab 3.2 Způsob a termín podání kontrolního hlášení

Osoby	Způsob podávání	Termín podání
PO	měsíčně	do 25. dne následujícího měsíce
FO – měsíční plátce	měsíčně	do 25. dne následujícího měsíce
FO – čtvrtletní plátce	čtvrtletně	do 25. dne následujícího měsíce po skončení čtvrtletí
FO – zvláštní případ	-	mimořádný termín

Zdroj: Zákon o DPH, vlastní zpracování

První kontrolní hlášení se podávalo za období leden 2016 u měsíčních plátců (tedy do 25. února 2016) a za 1. čtvrtletí 2016 u čtvrtletních plátců (tedy do 25. dubna 2016).

Aby nastala pro plátce DPH povinnost podat kontrolní hlášení, musí být splněna alespoň jedna z podmínek uvedených v zákoně o DPH a to během stanoveného zdaňovacího období. Plátce dle podmínek v § 101c odst. 1:

- uskutečnil nebo přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku,
- přijal nebo poskytl úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění,
- ve zvláštním režimu pro investiční zlato nastala situace dle § 92 odst. 5, odst. 6 písm. b) nebo c) nebo odst. 7.

Kontrolní hlášení není povinen podat dle pokynů finanční správy:

- neplátce DPH,
- identifikovaná osoba,
- plátce, který neuskutečnil nebo nepřijal v daném zdaňovacím období žádné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, a který neuskutečnil žádné plnění, tedy nemá povinnost přiznat daň a neuplatňuje nárok na odpočet daně z přijatých plnění v běžném režimu,
- plátce, který uskutečňuje jen plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet podle § 51 zákona o DPH. (Finanční správa, 2015c)

3.3.3 Struktura kontrolního hlášení

Kontrolní hlášení se dělí na několik částí. V záhlaví jsou uvedeny základní údaje o KH. Na to navazují údaje o plátcu, který KH podává. Dále KH obsahuje oddíly A (A. 1. – A. 5.), B (B. 1. – B. 3.), oddíl C a závěrečnou část. Správce daně vydal Pokyny k vyplnění kontrolního hlášení, kde podrobně vysvětluje, jak postupovat při vyplňování jednotlivých částí.

Oddíl A se týká plnění, u kterých má plátce povinnost přiznat daň a plnění, která byla uskutečněna v režimu přenesení daňové povinnosti. V oddílu A. 1. se uvádějí uskutečněná zdanitelná plnění v RPDP. Plátce musí u každého uskutečněného zdanitelného plnění uvést DIČ odběratele, evidenční číslo dokladu, datum uskutečnění, základ daně a kód předmětu plnění dle pokynů k vyplnění. V oddíl A. 2. vyplňuje plátce nebo identifikovaná osoba, která je povinna přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. b) a c).⁶¹ Musí zde identifikovat dodavatele⁶², uvést evidenční číslo daňového dokladu, datum povinnosti přiznat daň, základ daně a daň. Oddíl A. 3. se týká plnění uskutečněných v rámci zvláštního režimu pro investiční zlato. V oddílu A. 4. plátcu uvádějí všechna uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté zálohy (úplaty) dle § 108 odst. 1 písm. a), jejichž hodnota vč. DPH činí více než 10 000 Kč.⁶³ Uvádí se zde mimo jiné DIČ

⁶¹ Jedná se např. o pořízení zboží z jiného státu EU v tuzemsku.

⁶² Pomocí kódu státu, ve kterém je dodavatel registrován a VAT ID (jedná se o DIČ z jiného členského státu, proto je od českého rozlišeno jinou zkratkou).

⁶³ V tomto oddíle se také uvádějí všechny opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení bez ohledu na limitní částku.

odběratele, evidenční číslo dokladu, datum povinnosti přiznat daň, základ daně a daň dle jednotlivých sazeb. V oddíle A. 5. se uvádějí druhově shodná plnění a přijaté úplaty, jejich hodnota vč. DPH je do 10 000 Kč.

V oddílu B se uvádějí přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v ČR. Obsah oddílu B. 1. tvoří protipól oddílu A. 1., uvádějí se zde shodné údaje (místo DIČ odběratele se uvádí DIČ dodavatele), navíc ještě výše daně. Oddíl B. 2. je vyhrazen pro přijatá zdanitelná plnění a úplaty nad 10 000 Kč vč. DPH dle § 73 odst. 1 písm. a) Vyplní se v něm DIČ dodavatele a většina údajů je shodných jako v oddíle A. 4. Do oddílu B. 3. spadají plnění do 10 000 Kč.

Oddíl C je vymezen pro kontrolu s daňovým přiznáním. V závěrečné části jsou automaticky odhaleny některé chyby v KH a dokument lze ještě před odesláním finančního úřadu uložit.⁶⁴ (Finanční správa, 2016b)

3.3.4 Některá specifika u kontrolního hlášení

Pro zařazení plnění do oddílu A. 4. nebo A. 5. a B. 2. nebo B. 3. kontrolního hlášení se posuzuje, zda celková částka uvedená na daňovém dokladu překročila nebo nepřekročila limit 10 000 Kč. Toto pravidlo platí bez ohledu na to, zda je část plnění osvobozena od daně nebo bez nároku na odpočet.

Souhrnné doklady nebo běžné daňové doklady, ve kterých plátce uvede různé druhy plnění (např. v režimu přenesení daňové povinnosti a v běžné daňové povinnosti) se v kontrolním hlášení mohou uvést několikrát, a to vždy v oblasti, do které plnění patří. U různých daňových sazeb na jednom daňovém dokladu se v kontrolním hlášení uvádí zvlášť základ daně dle jednotlivých sazeb popř. i dle režimů zdanění.

Plnění uskutečněné pro konečného spotřebitele se uvádí v oddílu A. 5. bez ohledu na limit. Pokud plátce uskuteční zdanitelné plnění pro osobu povinnou k dani-neplátce (např. prodej zboží), uvádí toto plnění do oddílu A. 4. a musí zde uvést i DIČ, které bylo neplátci přiděleno v souladu s § 130 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Pokud neplátce DIČ neuvede, považuje se za osobu nepovinnou k dani (konečného spotřebitele) a uvádí v oddílu A. 5.⁶⁵

Pokud plátce hradí např. nájemné dle splátkového kalendáře, srovnává se s limitem celková částka uvedená na splátkovém kalendáři, tedy součet všech jednotlivých splátek

⁶⁴ Automatická kontrola kontrolního hlášení bude provedena pouze v případě, že je kontrolní hlášení podáváno přes daňový portál, tedy ne přes datovou schránku. (Finanční správa, 2016d)

⁶⁵ V případě dodání zboží nebo poskytnutí služby fyzické osobě nepovinné k dani, plátce nemusí vystavit daňový doklad (viz § 28 odst. 1 písm. a)).

(dílních plnění) a ne jednotlivé splátky. Při překročení částky 10 000 se v kontrolním hlášení uvádí jednotlivé splátky dle data uskutečnění zdanitelného plnění (většinou datum přijetí platby) a u všech splátek stejné evidenční číslo daňového dokladu (splátkového kalendáře). (Finanční správa, 2015a)

V tabulce 3.3 jsou uvedeny příklady splátek v různé výši dle splátkového kalendáře a do jaké části kontrolního hlášení by byly uváděny.

Tab 3.3 Uvedení splátek v kontrolním hlášení

1. splátka	2. splátka	Celkem	Dodavatel	Odběratel
2 000 Kč	2 000 Kč	4 000 Kč	A. 5.	B. 3.
12 000 Kč	1 000 Kč	13 000 Kč	A. 4.	B. 2.
8 000 Kč	8 000 Kč	16 000 Kč	A. 4.	B. 2.
11 000 Kč	12 000 Kč	23 000 Kč	A. 4.	B. 2.

Zdroj: Finanční správa (2015a), vlastní zpracování

V kontrolním hlášení je uváděno také evidenční číslo dokladu. V této kolonce by dodavatel i odběratel měl uvést stejný údaj. Správce daně uvádí, že by tímto údajem mělo být číslo daňového dokladu, které uvedl dodavatel na jím vystaveném daňovém dokladu. Minimálním požadavkem je zachování alfanumerických znaků ve stejném pořadí. V KH lze zaměnit malá písmena za velké a naopak a vynechat tzv. vodící nuly⁶⁶ nebo speciální znaky.⁶⁷

Pokud daňové doklady dle smlouvy mezi dodavatelem a odběratelem vystavuje odběratel (tzv. self-billing neboli samofakturace)⁶⁸, musí oba subjekty uvádět shodné evidenční číslo dokladu. V tomto případě to bude číslo dokladu, které uvedl odběratel při jeho vystavení. (Finanční správa, 2015a)

3.3.5 Způsoby elektronického podávání

Kontrolní hlášení lze dle § 101d odst. 2 podat pouze elektronicky prostřednictvím aplikace EPO daňového portálu nebo datové schránky. Formát a strukturu zveřejňuje správce daně.

Na daňovém portálu www.daneelektronicky.cz lze využít možnosti odeslání KH s elektronickým podpisem, použít přihlašovací údaje do datové schránky nebo dodatečně potvrdit za podmínek uvedených v daňovém řádu pomocí tzv. e-tiskopisu. Při podání kontrolního hlášení má plátce možnost uložit si Potvrzení o podání písemnosti.

⁶⁶ Nuly, které jsou uvedeny před jiným číslem např. 000001234 lze uvést jako 1234.

⁶⁷ Např. číslo faktury 2015-02/33 lze uvést jako 2015-02/33 nebo 20150233.

⁶⁸ Toto je možné dle § 28 odst. 6 zákona o DPH.

Pro plátce nevyplývá z povinného elektronického podávání nutnost používat účetní software ani založení datové schránky. Plátce, který nemá založenou datovou schránku, může pro přihlášení do daňového portálu použít svou e-mailovou adresu. Do kontrolního hlášení zadá ručně všechny údaje a po vyplnění kontrolního hlášení musí vytisknout tzv. e-tiskopis neboli potvrzení o správném vyplnění KH. Potvrzení musí opatřit vlastnoručním podpisem a doručit ho správci daně ve lhůtě pro podání elektronického kontrolního hlášení. Tím bude ověřena identifikace plátce.

Plátce může kontrolní hlášení podávat prostřednictvím externí účetní. V tom případě plátce musí vystavit plnou moc a doručit ji na finanční úřad.⁶⁹ (Finanční správa, 2016d)

Přestože plátcí podávají kontrolní hlášení i daňové přiznání k DPH elektronicky, v aplikaci EPO nejsou jejich formuláře provázané. Formulář KH i daňové přiznání je proto potřeba vyplnit samostatně. Plátcí si ovšem mohou vyplňování usnadnit tím, že zajistí provázanost formulářů v účetním softwaru. (Finanční správa, 2015a)

3.3.6 Řádné, opravné a následné kontrolní hlášení

Řádné kontrolní hlášení je první kontrolní hlášení, které je podáno ve stanovené lhůtě.

Opravné kontrolní hlášení⁷⁰ je podáno také ve stanovené lhůtě, ale plátce již před ním minimálně jedno kontrolní hlášení za stanovené období podal. Opravné KH nahrazuje předchozí podané kontrolní hlášení. Již se k němu nepřihlíží. Plátce může podat i několik opravných hlášení.

Následné kontrolní hlášení je podáno po uplynutí stanovené lhůty, pokud plátce zjistí, že v kontrolním hlášení neuvedl správné nebo úplné údaje. Musí jej podat do 5 dnů od zjištění této skutečnosti.

3.3.7 Výzva správce daně a lhůty pro doručení výzvy

V případě, že plátce nedoručí kontrolní hlášení správci včas, vyzve ho k tomu správce daně a stanoví mu náhradní lhůtu 5 dnů od oznámení výzvy. Stejná 5denní lhůta pro odpověď platí také v případě, že jej správce daně vyzve, aby opravil nebo doplnil údaje v KH prostřednictvím následného kontrolního hlášení. Podobně jako KH i výzva je zaslána pouze elektronickou formou. Plátce ji od správce daně obdrží na datovou schránku nebo na běžnou

⁶⁹ Správce daně upravuje nutný postup k posouzení plné moci v dokumentu Informace k posouzení stávajících plných mocí a pověření pro účely řízení ve věcech kontrolních hlášení. Dokument je dostupný na internetových stránkách finanční správy.

⁷⁰ Opravné a následné kontrolní hlášení upravuje § 101f zákona o DPH.

elektronickou (e-mailovou) adresu, pokud ji oznámil správci daně a nemá založenou datovou schránku.⁷¹

Plátce daně musí na výzvu odpovědět do 5 dnů od jejího doručení. Pakliže je výzva odeslána na e-mailovou adresu, považuje se za doručenou okamžikem odeslání správcem daně. U datové schránky se považuje výzva za doručenou okamžikem otevření datové schránky nebo po uplynutí 10 dnů od jejího odeslání, pokud do té doby nebude datová schránka otevřena.

Ve výzvě bude uvedeno, které položky nesouhlasí. Plátce daně je zkontroluje. Může potvrdit původní kontrolní hlášení jako správné nebo opraví chybu a odešle opravené kontrolní hlášení.⁷²

3.3.8 Sankce při porušení povinností

Jednou ze základních povinností plátce je podat kontrolní hlášení ve stanoveném termínu. Pokud plátce tuto povinnost poruší, musí uhradit pokutu a to ve výši:⁷³

- 1 000 Kč, pokud podá KH sice bez vyzvání finančním úřadem, ale po termínu,
- 10 000 Kč, v případě, že podá KH po výzvě FÚ a dodrží jím stanovený náhradní termín,
- 30 000 Kč, v případě, že FÚ vyzve plátce ke změně, potvrzení či doplnění údajů v podaném KH, ale on to neučiní,
- 50 000 Kč za nepodání KH ani v náhradní lhůtě stanovené FÚ ve výzvě.

Tyto pokuty jsou fixně stanoveny v zákoně. Správce daně může výši pokuty stanovit dle závažnosti porušení povinností v těchto případech:

- plátce nepodá následné KH, když obdrží výzvu správce daně pro odstranění pochybností – správce daně může stanovit pokutu do 50 000 Kč,
- plátce výrazně ztěžuje nebo maří správu daní - správce daně může stanovit pokutu do 500 000 Kč.

Dle tiskové zprávy MFČR byl vzhledem k přísnosti těchto sankcí podán návrh na jejich zmírnění. MFČR navrhuje možnost prominutí fixních pokut za splnění určitých podmínek.

⁷¹ Tento postup upravuje § 101g odst. 1 – 6 zákona o DPH.

⁷² Pokud plátce nedodrží formát nebo strukturu kontrolního hlášení, je podání účinné. Správce daně ho pouze požádá o nápravu z důvodu nečitelnosti. Avšak 1. května 2016 nabývá účinnosti novela zákona o DPH a kontrolní hlášení podána po 1. 5. 2016 v rozporu se stanovenou XML strukturou budou považována za neúčinná. (Finanční správa, 2016d)

⁷³ Dle zákona o DPH v § 101h odst. 1.

Pokuta, která se týká podání KH po stanovené lhůtě (1 000 Kč), by mohla být prominuta⁷⁴ jednou za kalendářní rok. Pokuty, které vzniknou před účinností novely, by zanikly. V rámci návrhu by měla být prodloužena délka reakce plátce na výzvu v případě pochybností o správnosti podaného KH (§ 101 g odst. 2) a to z 5 kalendářních dnů na 5 pracovních dnů. (MFČR, 2016)

⁷⁴ Bez jakýchkoli jiných podmínek či žádostí o prominutí.

4 Praktická aplikace DPH v obchodní korporaci HEKU a. s.

V této kapitole je představena výrobní společnost Heku, a. s., její způsob evidence DPH a jsou zde poznatky z předchozích kapitol aplikovány na konkrétních příkladech. Zároveň kapitola obsahuje návrhy na předcházení a řešení problematických situací. V rámci aplikace DPH je také čerpáno z dalších ustanovení zákona o DPH, která se na ně přímo vztahují, a je na ně odkazováno v poznámkách pod čarou.

4.1 Základní informace o Heku, a. s.

Obchodní korporace Heku, a. s. byla založena v roce 1992 jako společnost s ručením omezením. V obchodním rejstříku byla zapsána 26. října 1992. V roce 2004 byla přeměněna na akciovou společnost. Základní kapitál společnosti v lednu 2016 byl ve výši 15 200 000 Kč. Jedná se o výrobní obchodní korporaci, která sídlí v Ostravě-Vítkovicích a jejímž hlavním předmětem činnosti je hutní druhovýroba. V roce 2015 byl průměrný počet zaměstnanců 21.

Jedná se o průmyslový výrobní závod. Do výrobního programu patří produkce:

- taženého a žíhaného drátu,
- polotvrdého drátu mokře taženého,
- tenkého lesklého drátu,
- poměděného drátu,
- rovnaného drátu,
- květinových drátů
- a sekaných drátů.

Tyto výrobky jsou dodávány do stavebnictví, zemědělství, automobilového průmyslu i přímo spotřebitelům. Poměděné dráty lze díky jejich povrchové úpravě používat na výrobu hřebíků pro spojovací poloautomaty (pistole na sbíjení), a proto jsou prodávány výrobcům těchto hřebíků. Sekané dráty se využívají při výrobě drátkobetonu, tedy betonové směsi, která má díky přidaným vláknům lepší finální vlastnosti, např. zvýšenou odolnost vůči vodě a vzniku trhlin. Díky výrobě širokého sortimentu drátů společnost není závislá pouze na jednom odběratelském odvětví a to zvyšuje její stabilitu. Heku, a. s. své výrobky prodává v České republice a také je vyváží do některých zemí EU, např. do Polska.

Rok 2015 byl pro Heku, a. s. úspěšný. Byla pořízena významná investice – nový drátotah značky KOCH, který byl částečně financován dotací z rozpočtu Evropské unie. Díky novému drátotahu se ještě zvýšila kvalita výrobků, a to vedlo k významnému nárůstu tržeb. Oproti roku 2014 se tržby v roce 2015 zvýšily o 24 %. Podobný nárůst tržeb nastal i v roce

2014. V roce 2016 vedení společnosti předpokládá další růst tržeb a má za cíl získat nové zákazníky. Problémem, se kterým se musí potýkat, je nedostatek kvalitních pracovních sil u dělnických a technických profesí. Zajímavostí je způsob financování aktiv. Pro financování dlouhodobých investic se využívají především vlastní zdroje a dotace. (Heku, a. s., 2016)

4.2 Evidence DPH

Heku, a. s. se řadí podle zákona o DPH mezi osoby povinné k dani, protože se jedná o právnickou osobu, která uskutečňuje ekonomickou činnost. Společnost je měsíčním plátcem DPH.

Pro evidenci DPH používá software Účetní software MRP K/S dodaný společností MRP - Informatics, s. r. o. Tento software je jednoduchý na ovládání, jeho tvůrci jej stále uzpůsobují platné legislativě a lze jej používat v počítačové síti. Obsahuje asi 1 000 předdefinovaných výstupních sestav, z nichž některé lze využít pro kontrolu evidence DPH. Praktickou je například sestava Seznam daňových dokladů, kterou lze filtrovat např. podle data uskutečnění zdanitelného plnění, data vystavení dokladu, podle dodavatelů nebo odběratelů. Software také pomáhá vypočítat a vytisknout údaje pro souhrnné hlášení a kontrolní hlášení. Tato hlášení lze tímto způsobem zkontrolovat nebo uschovat. Pomocí softwaru je možné také odesílat daňové formuláře finančnímu úřadu. Při zavádění přijatých faktur do systému lze provést kontrolu spolehlivosti plátců DPH.

Daňové doklady jsou v korporaci uchovávány v elektronické i tištěné podobě. Daňové doklady v tištěné (listinné) podobě jsou uloženy ve firemním archivu a uchovávány po dobu 10 let.⁷⁵ Elektronické doklady lze uchovávat díky softwaru, který umožňuje tzv. multiverzi. To znamená, že v rámci jednoho softwaru lze v daném období účtovat zároveň v několika různých společnostech nebo lze účtovat o jedné společnosti v různých obdobích, popř. oba způsoby kombinovat až do vyčerpání stanovené kapacity. (MRP, 2016a)

4.3 Aplikace režimu přenesení daňové povinnosti

Hlavní činností Heku, a. s., jak bylo uvedeno výše, je výroba různých druhů kovových drátů. Kovové dráty spadají mezi zboží uvedené v Příloze č. 6 k zákonu o DPH (bod č. 9 - Dodání surových či polozpracovaných kovů) a v nařízení vlády č. 361/2014 Sb., ve znění pozdějších předpisů, na které se uplatňuje RPDP. Jedná se o dodávky, jejichž hodnota překročí

⁷⁵ Dle data uskutečnění zdanitelného plnění jsou uchovávány po dobu 10 let od skončení zdaňovacího období, ve kterém bylo plnění uskutečněno. To je v souladu s § 35 odst. 2 zákona o DPH.

100 tis. Kč. Níže budou uvedeny příklady na praktickou aplikaci uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, které nastaly v lednu 2016 a které spadaly do RPDP.

a) Příklad aplikace RPDP z pohledu dodavatele

Heku, a. s. dodala dne 12. 1. 2016 společnosti Moravskoslezské drátovny, a. s. dva druhy taženého žárově pozinkovaného drátu. Celková hodnota zdanitelného plnění bez DPH činila 473 711,06 Kč. Částka přesáhla 100 000 Kč, bude proto uplatněn RPDP. Heku, a. s. má povinnost vystavit daňový doklad do 27. 1. 2016 a odeslat jej svému odběrateli. V daňovém dokladu uvede své údaje v pozici dodavatele (název, sídlo, identifikační číslo a DIČ) a údaje o odběrateli (firma, sídlo, identifikační číslo a DIČ). Evidenční číslo daňového dokladu přidělí software při vystavování faktury automaticky dle číselné řady. Na vystavované faktuře (daňovém dokladu) se uvede popis drátu vč. průměru dle vnitropodnikové směrnice, TARIC, měrná jednotka, počet měrných jednotek dle dodacího listu, základ daně (celkový součet) a den uskutečnění zdanitelného plnění, kterým je 12. 1. 2016. Protože se jedná o RPDP, nemusí se uvádět sazba a výše daně. Naopak se při fakturaci musí uvést formulace „daň odvede zákazník“⁷⁶ (viz Tab 4.1 a Příloha č. 1.).

Tab 4.1 Některé náležitosti daňového dokladu

Evidenční číslo	2160036
Popis předmětu plnění	Drát tažený žárově pozinkovaný, průměr 2,80 mm Tažený ocelový drát-žárově pozinkovaný, PVC-poplastovaný, průměr 1,70 x 2,70 mm
Měrná jednotka	t
DUZP	12. 1. 2016
TARIC	72172030, 72179020
Základ daně	473 711,06 Kč
Upozornění	Daň odvede zákazník.

Zdroj: Příloha č. 1, vlastní zpracování.

V Heku, a. s. se aplikuje RPDP na plnění u vybraného zboží, která přesáhnou částku 100 000 Kč. V současné době není uzavřena žádná dohoda s odběrateli nebo dodavateli o uplatnění RPDP na plnění, která jsou v hodnotě pod limitní částkou.

⁷⁶ Záměrně není uvedena konkrétní cena za měrnou jednotku a celkový počet měrných jednotek. Daňový doklad, který obsahuje všechny výše uvedené údaje, bude vystaven se všemi povinnými náležitostmi dle § 29 odst. 1 písm. a)-l), odst. 2 písm. c) a odst. 3 písm. c).

Fakturu vydanou uvede korporace v kontrolním hlášení za leden 2016 v části A. 1. (viz Tab 4.2). Součet základů daně u všech poskytnutých plnění v rámci RPDP bude uveden v daňovém přiznání na řádku 25.

Tab 4.2 Údaje uváděné v kontrolním hlášení v části A. 1.

Evidenční číslo daňového dokladu	2160036
DIČ odběratele	CZ25886916
DUZP	12.01.2016
Kód předmětu plnění	13 (kovy, včetně drahých kovů)
Základ daně	473 711,06

Zdroj: Finanční zpráva (2015b), Příloha č. 1, vlastní zpracování.

b) Příklad aplikace RPDP z pohledu odběratele

Na začátku měsíce února obdržela Heku, a. s. fakturu od Moravskoslezských drátoven, a. s. (viz Příloha č. 2.) Jedná se o dodávku černě žíhaného drátu. Daňový doklad má č. 21620106 u dodavatele a interní číslo 260006. Datum vystavení i uskutečnění zdanitelného plnění je 31. 1. 2016. Cena bez DPH činí 1 012 745,20 Kč, byl překročen limit pro RPDP, a proto na daňovém dokladu není uvedena hodnota DPH. Na dokladu je uvedeno, že „daň odvede zákazník“, v tomto případě Heku, a. s. Použije základní sazbu daně 21 % a daň vypočítá podle vzorce (2.1). Celková daň činí 212 678,38 Kč. Daň odvede na výstupu a zároveň uplatní nárok na odpočet na vstupu, jelikož toto přijaté zdanitelné plnění slouží k uskutečňování ekonomických činností.

Fakturu přijatou plátce uvede v části B. 1. kontrolního hlášení za leden 2016, protože se jedná o přijaté plnění v RPDP. V kontrolním hlášení budou uvedeny údaje dle formuláře kontrolního hlášení (viz Tab 4.3). Jako evidenční číslo daňového dokladu musí být uvedeno původní číslo dokladu, který vystavil dodavatel. Základ daně a daň se korporace zaokrouhluje matematicky na 2 desetinná místa v souladu se zákonem o DPH a vnitropodnikovou směrnicí. V daňovém přiznání se uvádí souhrnná hodnota základů daně a daně na výstupu u přijatých plnění v rámci RPDP na řádku 10, nárok na odpočet daně na řádku 43. (Finanční správa, 2016b)

Tab 4.3 Údaje uváděné do kontrolního hlášení v části B. 1.

Evidenční číslo daňového dokladu	21620106
Daň 1 (základní sazba daně)	212 676,49
DIČ dodavatele	CZ25886916
DUZP	31.01.2016

Kód předmětu plnění	13 (kovy, včetně drahých kovů)
Základ daně	1 012 745,20

Zdroj: Finanční zpráva (2015b), Příloha č. 2, vlastní zpracování.

4.4 Dodání zboží do jiného členského státu EU

V rámci své ekonomické činnosti dodává Heku, a. s. kromě tuzemských odběratelů také do jiných zemí EU. Nejvíce odběratelů má v Polsku a své produkty dodává také na Slovensko.

V lednu 2016 byl dodán tvrdý drát na výrobu drátkobetonu do společnosti KOMNEX Sp. z o. o. Její sídlo je v Gliwicích v Polsku a jedná se o osobu registrovanou k dani v Polsku.⁷⁷ Místem plnění je ČR, avšak Heku, a. s. nebude odvádět daň na výstupu, protože se jedná o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet.⁷⁸ Plnění bylo uskutečněno 21. 1. 2016. Částka celkem bez DPH činí 16 176,52 EUR. Pro účely DPH i kvůli účetnictví musí být částka převedena na Kč. Dle vnitropodnikové směrnice je použit denní kurz české národní banky k 21. 1. 2016, který činí 27,040 CZK/EUR. Daňový doklad musí vystavit Heku, a. s. jako dodavatel⁷⁹ do 15. února 2016⁸⁰ a také prokázat dodání příslušnými doklady (viz Příloha č. 3).

Do kontrolního hlášení se dodání zboží do jiných zemí v rámci EU neuvádí a v daňovém přiznání za leden 2016 bude plnění uvedeno na řádku 20 v rámci celkové hodnoty dodaného zboží. Plnění se musí uvést v souhrnném hlášení za leden 2016 (viz Tab 4.4). Kód plnění 0 znamená, že se jedná o dodání zboží osobě registrované k dani do jiné země EU.

Tab 4.4 Údaje uváděné v souhrnném hlášení

Kód země	PL
DIČ pořizovatele zboží	PL6310200564
Kód plnění	0
Počet plnění	1
Celková hodnota plnění v Kč	437 413,10

Zdroj: Finanční zpráva (2008), Příloha č. 3, s. 1, vlastní zpracování.

⁷⁷ Platnost DIČ u obou polských dodavatelů byla ověřena na internetových stránkách Evropské komise. (Evropská komise, 2016).

⁷⁸ Dle § 64 odst. 1 zákona o DPH.

⁷⁹ Dle § 27 odst. 1. zákona o DPH se daňový doklad vystavuje dle pravidel té země, ve které je místo plnění, v tomto případě dle pravidel České republiky. Zákon o DPH povinnost vystavit daňový doklad při dodání zboží do zemí EU stanovuje v § 28 odst. 1 písm. c).

⁸⁰ Dle § 28 odst. 5 písm. a) zákona o DPH.

Na konci ledna 2016 byl dodán tvrdý mokře tažený poměděný drát společnosti PROMET S. A. se sídlem v Starachowicích v Polsku. PROMET S. A. je osobou registrovanou k dani v Polsku s platným DIČ. Zákazník si musí zajistit dopravu zboží ze skladu Heku, a. s., který se nachází v sídle korporace.⁸¹ Místem plnění je tuzemsko, opět se jedná o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet a tedy Heku, a. s. nemá povinnost přiznat daň na výstupu. Cena za zboží bez DPH je 11 160,37 EUR. Pro přepočet je použit denní kurz ČNB z 28. 1. 2016 27,020 CZK/EUR. Heku, a. s. má jako dodavatel opět povinnost vystavit daňový doklad nejpozději do 15. února 2016 a prokázat dodání zboží (viz Tab 4.5 a Příloha č. 4).

Tab 4.5 Některé údaje uváděné na daňovém dokladu

Evidenční číslo	2160057
Popis předmětu plnění	Drát tvrdý tažený mokře poměděný dle průměru
Měrná jednotka	t
DUZP	28. 1. 2016
TARIC	72173041
Základ daně v Kč	301 553,20
Upozornění	Osvobozené zdanitelné plnění dle § 64 zákona o DPH

Zdroj: Příloha č. 4, s. 1, vlastní zpracování.

Do kontrolního hlášení se toto plnění opět neuvádí. Zahrnuje se do daňového přiznání za leden 2016 v rámci celkové hodnoty dodaného zboží za zdaňovací období na řádku 20. Plnění se musí uvést v souhrnném hlášení za leden 2016 (viz Tab 4.6). Souhrnné hlášení je nutné podat prostřednictvím elektronického formuláře do 25. února 2016 (viz Příloha č. 8).

Tab 4.6 Údaje uváděné v souhrnném hlášení

Kód země	PL
DIČ pořizovatele zboží	PL6642051812
Kód plnění	0
Počet plnění	1
Celková hodnota plnění v Kč	301 553,20

Zdroj: Finanční zpráva (2008), příloha č. 4, s. 1, vlastní zpracování.

Obě výše uvedená dodání zboží do Polska se musí zahrnout do výkazu pro Intrastat za měsíc leden a odeslat do 12 pracovních dnů, tedy do 16. 2. 2016 (viz Příloha č. 9).

⁸¹ V rámci pravidel mezinárodní přepravy INCOTERMS se jedná o FCA (Free Carrier).

4.5 Pořízení zboží z jiného členského státu EU

V Heku, a. s. běžně nakupují materiál pro výrobu drátu v jiných zemích EU. Jsou pravidelnými zákazníky obchodních společností, které sídlí v Německu nebo Polsku.

Dne 22. ledna 2016 obdržela společnost Heku, a. s. fakturu od Polyplast Compound Werk GmbH se sídlem v Eilenburgu v Německu (viz Příloha č. 5). Koupěním zbožím byl zelený PVC plast – materiál, který se používá na výrobu poplastovaného drátu. Daňový doklad má číslo AR160194, byl vystaven 20. ledna 2016 na částku 4 760 EUR. Denní kurz ČNB k 20. lednu 2016 byl 27,040 CZK/EUR. Plnění je předmětem českého DPH a místem plnění je ČR. Jedná se o přijaté plnění, které je předmětem daně⁸² a Heku, a. s. je povinna přiznat daň na výstupu k 20. lednu 2016⁸³ a může nárokovat odpočet daně.⁸⁴ Zboží spadá pod základní 21% sazbu daně. Přijatou fakturu uvede ve výkazu pro Intrastat za leden 2016 (viz Příloha č. 10).

V kontrolním hlášení za leden 2016 se pořízení plastu z Německa uvede v části A. 2. (viz Tab 4.7).⁸⁵ V daňovém přiznání za leden 2016 se uvádí na řádku 3 v rámci sumy všech základů daně a daně na výstupu při pořízení zboží z EU a na řádku 43 může nárokovat odpočet daně. V souhrnném hlášení se toto plnění uvádí u německého dodavatele, odběratel jej neuvádí.

Tab 4.7 Údaje uváděné v kontrolním hlášení v části A. 2.

Evidenční číslo daňového dokladu	AR160194
Daň 1 (základní sazba daně)	27 029,18
DPPD ⁸⁶	20.01.2016
Identifikace dodavatele (VAT ID)	DE814655275
Základ daně	128 710,40

Zdroj: Finanční správa (2015b), Příloha č. 5, vlastní zpracování.

4.6 Reklamace materiálu

Heku, a. s. obdržela dne 16. prosince 2015 dodávku materiálu (rolky z karbidu wolframu) v hodnotě 7 369,50 EUR od německé společnosti Ernst Koch GmbH & Co. KG (viz Příloha č. 6, s. 1-2). Tato společnost je osobou registrovanou k dani v Německu a má platné

⁸² Dle § 2 odst. 1, písm. c) zákona o DPH.

⁸³ K datu vystavení daňového dokladu dle § 25 odst. 1 zákona o DPH.

⁸⁴ Pokud splní podmínky v § 72 zákona o DPH.

⁸⁵ Příklady z části 4.3 týkající se RPDP a z části 4.5 jsou uvedeny v kontrolním hlášení v Příloze č. 7.

⁸⁶ DPPD – datum povinnosti přiznat daň.

německé daňové identifikační číslo. Kurz k 10. prosinci 2015, kdy bylo plnění uskutečněno, byl 27,020 CZK/EUR. Celková přepočtená hodnota zboží bez DPH činila 199 123,89 Kč. Heku, a. s. má zákonnou povinnost přiznat daň na výstupu k 10. prosinci 2015⁸⁷, která se vypočítá dle vzorce (2.1) a činí 41 816,02 Kč. Zároveň má nárok na odpočet daně v plné výši.⁸⁸

Protože byla faktura vystavena v prosinci 2015, nebude uváděna v kontrolním hlášení. V daňovém přiznání za prosinec 2015 se uváděla jako součást celkového základu daně a daně na výstupu při pořízení zboží ze zemí EU na řádku 3. Do souhrnného hlášení jej uvádí německý dodavatel. Faktura bude uvedena ve výkazu Přijetí pro Intrastat za prosinec 2015.

Část dodaného materiálu neměla požadovaný průměr, a proto byla vrácena. Německý dodavatel vystavil 30. ledna 2016 opravný daňový doklad (dobropis) na vrácené zboží v hodnotě 2 219 EUR (viz Příloha č. 6, s. 3). Denní kurz ČNB k 1. únoru 2016⁸⁹ byl 27,020 CZK/EUR. Heku, a. s. má povinnost opravit základ daně a výši daně.⁹⁰ Do 15 dnů od zjištění, že materiál není vhodný pro výrobu a je jej potřeba vrátit musí Heku, a. s. opravit údaje týkající se dodávky materiálu ve své evidenci pro účely DPH. Jedná se o samostatné zdanitelné plnění a základem daně je hodnota vráceného zboží v Kč, tedy 59 957,38 Kč.⁹¹ Zboží je zdaňováno základní sazbou daně a daň, která byla vypočítána opět pomocí vzorce (2.1) je ve výši 12 591,05 Kč. Toto plnění bude uvedeno v řádném kontrolním hlášení za měsíc leden v části A. 2. se záporným znaménkem (viz Tab 4.8). (Finanční správa, 2015a)

Tab 4.8 Údaje týkající se opravy uvedené v kontrolním hlášení v části A. 2.

Evidenční číslo daňového dokladu	92243
Daň 1 (základní sazba daně)	-12 591,05
DPPD	30.01.2016
Identifikace dodavatele (VAT ID)	DE125570753
Základ daně (Kč)	-59 957,38

Zdroj: Finanční správa (2015b), Příloha č. 6, s. 3-4, vlastní zpracování.

⁸⁷ Ke dni vystavení daňového dokladu – dle § 24 zákona o DPH.

⁸⁸ Přijaté plnění bude využito výhradně v rámci ekonomické činnosti dle § 72 zákona o DPH.

⁸⁹ 30. ledna 2016 byla sobota, a proto byl použit kurz z pondělí 1. února 2016. O víkendu je obchodování na měnových trzích pozastaveno, tudíž nedochází ke změnám kurzů měn. Z tohoto důvodu ČNB v sobotu a neděli nevyhlašuje nové měnové kurzy. Pro přepočet cizích měn na české koruny v případě používání denního kurzu v účetnictví se použije kurz z předchozího nebo následujícího pracovního dne.

⁹⁰ Dle § 42 odst. 1 písm. a).

⁹¹ Dle § 42 odst. 2 a § 42 odst. 3 písm. c).

V daňovém přiznání se oprava základu daně a výše daně projeví na řádku 3 v rámci součtových položek s tím, že celkové částky základu daně a výše daně se o opravu sníží. Stejně se o hodnotu daně 12 591,05 sníží nárok na odpočet na řádku 43. Vracený materiál bude také uveden ve výkazu Odeslání pro Intrastat za leden 2016 (viz příloha č. 9).

V případě, že by byla dodávka uskutečněna nikoliv 10. prosince 2015, ale 10. ledna 2016 postupovalo by se podobně. Avšak přijatá faktura by se uváděla v kontrolním hlášení za měsíc leden v části A. 2. (viz Tab 4.9).

Tab 4.9 Údaje uváděné v kontrolním hlášení v části A. 2.

Evidenční číslo daňového dokladu	9224326913
Daň 1 (základní sazba daně)	41 816,02
DPPD	10.01.2016
Identifikace dodavatele (VAT ID)	DE125570753
Základ daně (Kč)	199 123,89

Zdroj: Finanční správa (2015b), Příloha č. 6, s. 1-2, vlastní zpracování.

Přijatá faktura z 10. ledna 2016 by se uvedla také v daňovém přiznání. Oprava základu daně a daně by byla započítána ve stejném zdaňovacím období jako původní základ daně a daň a v daňovém přiznání by se v podstatě promítla až výsledná upravená hodnota. Německý dodavatel musí změnu výše plnění uvést v souhrnném hlášení.

4.7 Doporučené postupy

V této části je uvedeno několik doporučení pro předcházení problémů s podáním kontrolního hlášení a při hledání nových dodavatelů a odběratelů v souvislosti s daňovou povinností k DPH.

4.7.1 Nákup a prodej zboží v ČR i v EU

Pokud chce společnost získat nové obchodní partnery, jedním z jejích požadavků a cílů je získat bonitní a důvěryhodné klienty a spolehlivé dodavatele. Mimo to plátce DPH většinou usiluje uzavírat větší kontrakty s plátcí DPH. Z pohledu odběratele je to pro něj výhodnější, protože (po splnění všech podmínek) má nárok na odpočet daně na vstupu, z pohledu dodavatele je výhoda v případě plnění v rámci RPDP, kdy neodvádí daň na výstupu.

Heku, a. s. dodává zboží do zemí EU, a proto je důležité ověřovat registraci odběratele k DPH v jiném členském státě (neboli zda se jedná o osobu registrovanou k dani). Registraci k DPH ověřujeme především u nových odběratelů, aby byla správně sjednána cena dodávky a správně vyhotoveny daňové doklady. Dále také vždy před sestavením souhrnného hlášení.

Obchodní společnost Heku, a. s. musí zajistit důkazní prostředky, aby prokázala dodání zboží do jiného členského státu a následně měla nárok na osvobození. Jedná se například o kupní smlouvy, přepravní doklady a potvrzení o převzetí zboží. Pokud by tuto skutečnost neprokázala a odběratel by dodané zboží nezdanil ve svém členském státě, byla by Heku, a. s. doměřena daň na výstupu v ČR. Nejednalo by se tedy o osvobozené plnění.

Pokud obchodní společnost pořídí zboží z jiného členského státu, ale neobdrží včas daňový doklad, musí přiznat daň na výstupu do 15. dne následujícího měsíce. Nejlepší je snažit se této situaci předejít a po skončení měsíce, ve kterém k pořízení došlo, požádat dodavatele o zaslání dokladu. Pro uplatnění nároku na odpočet daně je pro správce daně postačující i elektronická forma dokladu bez elektronického podpisu. To, že byl doklad skutečně zaslán dodavatelem lze prokázat např. vytištěním emailu, jehož přílohou byl daňový doklad.

Při fakturaci dodání zboží do jiného členského státu obchodní společnost uvádí formulaci „osvobozené zdanitelné plnění“ (viz Příloha č. 3 a Příloha č. 4). Tato formulace by měla být změněna, jedná se o osvobozené plnění. Plnění není zároveň zdanitelné i osvobozené.

V případě, že společnost v pozici dodavatele vystavuje daňový doklad v RPDP, stačí, když na dokladu uvede pouze formulaci „daň odvede zákazník“ dle § 29 odst. 2 písm. c) zákona o DPH. Nemusí uvádět sazbu daně v souladu s § 29 odst. 3 písm. c), ani povinnosti odběratele a skutečnost, že se jedná o plnění v RPDP.

4.7.2 Doporučené postupy v účetním softwaru

V rámci účtování je praktické využít všech dostupných možností, které software nabízí pro snadnější sestavení kontrolního hlášení, daňového přiznání a souhrnného hlášení.

Účetní software MRP K/S, který společnost používá, má několik užitečných funkcí. Na internetových stránkách výrobce lze najít příručku pro sestavení KH. Je zde uvedeno, které údaje je nutné správně vyplnit a čemu se vyvarovat. Praktické je, že po sestavení kontrolního hlášení, se v seznamu daňových dokladů zobrazí, v které části kontrolního hlášení je daný doklad zaevidován. Toho lze využít při řešení případných nesrovnalostí, kdy program umožňuje vyfiltrovat jen problematický oddíl KH.

Dále lze doporučit použití kontrolního mechanismu, který srovná hodnoty v části C kontrolního hlášení s příslušnými hodnotami v daňovém přiznání. (MRP, 2016b)

Pro podání elektronických formulářů lze využít i Manažera elektronických podání, který převede údaje z daňových dokladů, umožňuje je upravit, provede automatickou kontrolu i archivaci dokumentů a odešle je přes datovou schránku nebo přímo do systému finanční správy. Tento dodatečný program není nutností, ale může sestavování KH i daňového přiznání urychlit. Za zvážení ovšem stojí porovnat jeho přínosy s pořizovacími a provozními náklady.

4.7.3 Doporučení při podávání kontrolního hlášení

Pro správné vyplnění kontrolního hlášení je třeba dbát pokynů finanční správy. Pokyny si je vhodné stáhnout z jejich internetových stránek⁹² a vytisknout je, aby je bylo možné použít při vyplňování daňových dokladů a to zvláště při podávání prvních KH nebo u specifických případů. Praktické rady jsou také uvedeny v článku Časté dotazy a odpovědi.⁹³

Jak bylo uvedeno v předchozích kapitolách, jedná se například o to, do jaké části KH uvést plnění, které bylo uskutečněno pro neplátce (osobu povinnou k dani) a konečného spotřebitele (FO nepovinná k dani). Plnění pro konečného spotřebitele se uvádí vždy do části A. 5. bez ohledu na limit 10 000 Kč. Plnění pro neplátce (osobu povinnou k dani) se uvádí v části A. 4. a do kolonky DIČ odběratele se uvede DIČ, které mu správce daně přidělil při registraci k jiným daním (např. DPFO). Pokud FO, která je odběratelem, DIČ neuvede, předpokládá se, že je v pozici konečného spotřebitele a plnění se uvede v části A. 5.

Důležité je nejen správné uvedení DIČ, ale také čísla daňového dokladu,⁹⁴ aby bylo provedeno spárování. Při nejasnostech u uvedených údajů je vhodné, aby společnost kontaktovala svého dodavatele.

Pro zařazení do příslušné části KH, je podstatný limit 10 000 Kč. Jedná se o celkovou částku na daňovém dokladu včetně DPH. Do části A. 5. / B. 5. se uvádí plnění v hodnotě do 10 000 Kč (tedy včetně částky 10 000 Kč).

Pokud je na daňovém dokladu uvedeno plnění v rámci RPDP i v rámci běžného daňového režimu, uvede se daňový doklad v KH několikrát. V příslušné části bude uveden základ daně a daň, které do daného režimu spadají.

Může dojít k tomu, že je omylem vystaven doklad za dodání zboží v běžném režimu místo v RPDP (tedy s uvedením DPH). Pak je nutné provést opravu. Vystaví se opravný daňový doklad, kde se daň sníží. V případě, že již uplynula doba pro podání řádného KH, musí být podáno následné KH (a opravné daňové přiznání). V následném KH se plnění uvede v části A. 1., DUZP se nezmění, evidenčním číslem dokladu bude číslo opravného daňového dokladu. Pokud odběratel uplatnil nárok na odpočet, musí provést také opravu a podat následné KH.

Pro společnost je výhodné, když podá KH v předstihu, protože má dostatek času opravit případné chyby. Na ty může při podávání upozornit aplikace EPO nebo ji v případě nejasností kontaktuje finanční úřad a společnost může opravit podané KH bez zbytečných sankcí.

⁹² Finanční správa (2016b).

⁹³ Finanční správa (2015a).

⁹⁴ Viz podkapitolu 3.3.4 Některá specifika u kontrolního hlášení.

5 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo specifikovat a analyzovat principy, které jsou uplatňovány ve výrobních obchodních korporacích, následně je prakticky aplikovat ve vybrané průmyslové obchodní korporaci a poskytnout užitečná doporučení. Cílem také bylo vymezit základní pojmy a principy týkající se daně z přidané hodnoty na základě platné legislativy.

Po úvodu následuje druhá část, která pojednává o základním pojmech, sazbách DPH, předmětu daně, dodání zboží do jiných členských zemí EU, vývozu zboží do třetích zemí a o souhrnném hlášení. Tím podává stručný nástin problematiky DPH.

Třetí část se zaměřuje na dvě témata – režim přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení. Jsou zde rozebrány příčiny jejich zavedení do české legislativy včetně karuselových podvodů. Kromě obecných charakteristik režimu přenesení daňové povinnosti se věnuje pozornost řešení praktických situací, které mohou nastat v jeho uplatňování. Jedná se například o řešení zálohových plateb, oprav základu daně nebo řešení sporných případů. U charakteristiky kontrolního hlášení je analyzováno, koho se týká, v jakém časovém intervalu a do jakého termínu se musí podávat a jaké jsou podmínky vzniku povinnosti jeho podání. Dále jsou rozebrána některá specifická plnění a jejich způsob uvádění v kontrolním hlášení jedná se např. o plnění uskutečněné pro konečné spotřebitele nebo neplátce. V této části je také popsána struktura kontrolního hlášení a sankce při porušení povinností, které s jeho podáním souvisí.

Ve čtvrté části jsou poznatky uvedené v předchozích částech prakticky aplikovány. Je představena společnost Heku, a. s. a to především její předmět činnosti. Dále je ukázáno, jakým způsobem provádí evidenci pro účely DPH. V této části je aplikován RPDP z pohledu dodavatele i odběratele a také je ukázán způsob vykazání plnění v rámci RPDP v kontrolním hlášení a daňovém přiznání. Rovněž je zde na konkrétních reálných příkladech aplikováno dodání zboží do jiného členského státu a pořízení zboží z jiného členského státu včetně toho, jak se tato plnění projeví v kontrolním hlášení, daňovém přiznání a souhrnném hlášení. Jedna podkapitola se zabývá vrácením materiálu, související opravou výše základu daně a daně a jak se provedené opravy projeví v příslušných daňových tvrzeních. V závěrečné podkapitole je uvedeno několik praktických podnětů. Mezi uvedená doporučení patří ověřování registrace odběratelů k DPH v jiném členském státě, zajištění důkazních prostředků při dodání zboží do jiného členského státu a přiznání daně na výstupu při pořízení zboží z jiného členského státu v případě, že nebyl včas obdržen daňový doklad od dodavatele. Společnost Heku, a. s. by také měla upravit některé formulace ve vystavených daňových dokladech. Závěrečná doporučení se týkají správného sestavení kontrolního hlášení.

Seznam použité literatury

Odborná kniha

- [1] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.
- [2] LEDVINKOVÁ, Jana, Zdeněk KUNEŠ a Zdeněk VONDRÁK. *Abeceda DPH 2015*. 2. vyd. Olomouc: Anag, 2015. 351 s. ISBN 978-80-7263-950-2.
- [3] PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: k 1.1.2015*. 9. vyd. Olomouc: Anag, 2015. ISBN 978-80-7263-938-0.
- [4] SCHENK, Alan, Victor THURONYI a Wei CUI. *Value added tax: a comparative approach. Second edition*. New York: Cambridge University Press, 2015, xxxi. 543 s. ISBN 978-1-107-04298-8.
- [5] SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 6. vyd. V Praze: C. H. Beck, 2015, xxviii. 526 s. ISBN 978-80-7400-274-8.
- [6] ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 126 s. ISBN 978-80-7478-785-0.
- [7] ŠIROKÝ, Jan a Regína STRÍLKOVÁ. *Trend, Development, Role and Importance of VAT in the EU*. Brno: CERM, 2015. 110 s. ISBN 978-80-7204-908-0.

Elektronické dokumenty a ostatní

- [8] CELNÍ SPRÁVA. [2016a] *Celní správa: Intrastat*. [online] Celní správa [cit. 29. 4. 2016]. <https://www.celnisprava.cz/cz/dalsi-kompetence/intrastat/Stranky/default.aspx>
- [9] CELNÍ SPRÁVA. [2016b] *Celní správa: Kurzovní listek*. [online] Celní správa [cit. 1. 2. 2016]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/kurzy.aspx>
- [10] ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. [2016] *Česká národní banka: Kurzy devizového trhu*. [online] ČNB [16. 3. 2016]. Dostupné z:

http://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/denni_kurz.jsp

[11] DIVIŠOVÁ, Lucie. *Problematika reverse charge v podmínkách České republiky*. Jindřichův Hradec, 2015. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta managementu v Jindřichově Hradci, Katedra managementu.

[12] EUR-LEX. [2016] *EUR – Lex Europa: Statistika obchodu mezi zeměmi EU - Intrastat*. [online]. EUR - Lex. [3. 4. 2015]. Dostupný z:
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=URISERV:l11011a&from=CS>

[13] EUROPEAN COMMISSION. [2015a] *European Comission: Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States*. [online]. European Comission. [4. 8. 2015]. Dostupné z:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf

[14] EUROPEAN COMMISSION. [2015b] *European Comission: The VAT Gap: Questions and Answers*. [online]. European Comission. [4. 9. 2015]. Dostupné z:
http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5593_en.htm

[15] EUROPEAN COMMISSION. [2015c] *European Comission: Where does the money come from?* [online]. European Comission. [5. 3. 2015]. Dostupné z:
http://ec.europa.eu/budget/explained/budg_system/financing/fin_en.cfm

[16] EVROPSKÁ KOMISE. [2016] *Evropská komise: Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES*. [online]. Evropská komise. [15. 2. 2016]. Dostupné z:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=cs

[17] FINANČNÍ SPRÁVA. [2015a] *Finanční správa: Časté dotazy a odpovědi* [online]. Finanční správa [11. 8. 2015]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/dotazy-a-odpovedi>

[18] FINANČNÍ SPRÁVA. [2016a] *Finanční správa: Informace GFŘ k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na vybraná plnění v letech 2015 a 2016 ve znění 2. dodatku.*

[online] Finanční správa [23. 2. 2016]. Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-k-aplikaci-RPDP-na-vybrana-plneni-v-letech-2015-a-2016-ve-zneni-Dodatku-c-2.pdf>

[19] FINANČNÍ SPRÁVA. [2015b] *Finanční správa: Informace GFŘ k uplatnění sazeb DPH od 1. 1. 2015* [online]. Finanční správa [23. 1. 2015]. Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-k-uplatneni-sazeb-DPH-od-1-1-2015.pdf>

[20] FINANČNÍ SPRÁVA. [2015c] *Finanční správa: Kdo podává kontrolní hlášení?* [online]

Finanční správa [14. 5. 2015]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/kdo-podava-kontrolni-hlaseni>

[21] FINANČNÍ SPRÁVA. [2016b] *Finanční správa: Pokyny k vyplnění kontrolního hlášení.*

[online] Finanční správa [10. 2. 2016] Dostupné z:

http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2016-02-10_Pokyny-k-vyplneni-kontrolniho-hlaseni-DPH.pdf

[22] FINANČNÍ SPRÁVA. [2008] *Finanční správa: Pokyny k vyplnění souhrnného hlášení a následného souhrnného hlášení.* [online] Finanční správa [17. 1. 2008]. Dostupné z:

http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/5525_2.pdf

[23] FINANČNÍ SPRÁVA. [2016c] *Finanční správa: Údaje z výběru daní.* [online] Finanční

správa [27. 1. 2016]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

[24] FINANČNÍ SPRÁVA. [2016d] *Finanční správa: Jak na podání Kontrolního hlášení.*

[online] Finanční správa [13. 4. 2016]. Dostupné z:

http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2016-Jak_na_podani_KH.pdf

[25] HEKU, a. s. Výroční zpráva 2015. Ostrava: Heku, 2016.

[26] KRÁLOVÁ, Lucie. *Daň z přidané hodnoty v účetnictví*. Praha, 2013. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, Katedra finančního účetnictví a auditingu.

[27] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. [2015] *MFČR: Ministerstvo financí v boji proti daňovým únikům nepoleví*. [online]. MFČR [29. 10. 2015]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/mf-v-boji-proti-danovym-unikum-nepolevi-22871>

[28] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. [2016] *MFČR: Ministerstvo financí posílá do Sněmovny zmírnění sankcí u kontrolního hlášení*. [online]. MFČR [13. 1. 2016]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/ministerstvo-financi-posila-do-snemovny-23665>

[29] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. [2014] *MFČR: Výsledek hospodaření státního rozpočtu nejlepší od roku 2008*. [online]. MFČR [2. 1. 2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/vysledek-hosp-statniho-rozpocetu-od-r2008-16289>

[30] MRP-INFORMATICS, SPOL. S R. O. [2016a] *MRP: MRP-K/S - Účetní systém 3. generace*. [online]. MRP [© 2016]. Dostupné z: <http://www.mrp.cz/software/ucetnictvi/ks/index.asp>

[31] MRP-INFORMATICS, SPOL. S R. O. [2016b] *MRP: MRP-K/S - Kontrolní hlášení DPH - příručka pro sestavení hlášení v MRP-K/S*. [online]. MRP [© 2016]. Dostupné z: <http://www.mrp.cz/software/ucetnictvi/ks/kontrolni-hlaseni-dph.asp>

[32] POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY. [2014] *PSPČR: Sněmovní tisk 291/0, část č. 1/8, Novela z. o dani z přidané hodnoty - EU*. [online]. PSPČR [27. 8. 2014]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=291&CT1=0>

[33] ŠPIČKOVÁ, Iveta. *Tax gap a Voluntary compliance jako jedna z možností jejího snižování*. Praha, 2013. Disertační práce. Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta, Katedra obchodu a financí.

[34] Vyhláška č. 201/2005 Sb., o statistice vyváženého a dováženého zboží a způsobu sdělování údajů o obchodu mezi Českou republikou a ostatními členskými státy Evropských společenství v pozdějších zněních. Dostupná také z: https://www.czso.cz/csu/czso/intrastat_pravni_predpisy
Zákon č. 89 ze dne 3. února 2012, občanský zákoník. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2012, částka 33, s. 1026-1365. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=6144>

[35] Zákon č. 90 ze dne 25. ledna 2012 o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2012, částka 34, s. 1370-1482. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=6145>

[36] Zákon č. 235 ze dne 1. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 78, s. 4946-5010. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=4382>

Seznam zkratek

CZK – česká koruna,

ČNB – Česká národní banka,

ČR – Česká republika,

ČSÚ – Český statistický úřad,

DIČ – daňové identifikační číslo,

DPFO – daň z příjmu fyzických osob,

DPH – daň z přidané hodnoty,

DPPD – datum povinnosti přiznat daň,

DUZP – datum uskutečnění zdanitelného plnění,

EU – Evropská unie,

EUR – euro,

FCA – Free Carrier,

FO – fyzická osoba,

FÚ – finanční úřad,

GFŘ – Generální finanční ředitelství,

HDP – hrubý domácí produkt,

KH – kontrolní hlášení,

MFČR – Ministerstvo financí České republiky,

PO – právnická osoba,

RPDP – režim přenesení daňové povinnosti,

VAT – Value Added Tax,

VAT ID – Value Added Tax Identification,

VB – Velká Británie,

VTTL – VAT theoretical tax liability,

Vyhláška č. 201/2005 Sb. – Vyhláška č. 201/2005 Sb., o statistice vyváženého a dováženého zboží a způsobu sdělování údajů o obchodu mezi Českou republikou a ostatními členskými státy Evropských společenství v pozdějších zněních.

Zákon o DPH – Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v pozdějších zněních.

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 6. 5. 2016

Zuzana Porochnavá

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Faktura vystavená v rámci RPDP

Příloha č. 2 – Faktura přijatá v rámci RPDP

Příloha č. 3 – Doklady při dodání zboží - KOMNEX

Příloha č. 4 – Doklady při dodání zboží - PROMET

Příloha č. 5 – Faktura přijatá při pořízení zboží z EU

Příloha č. 6 – Podklady u reklamace materiálu

Příloha č. 7 – Kontrolní hlášení za leden 2016

Příloha č. 8 – Souhrnné hlášení za leden 2016

Příloha č. 9 – Výkaz Intrastat za leden 2016 – Odeslání

Příloha č. 10 – Výkaz Intrastat za leden 2016 - Přijetí